

UiO : **Det juridiske fakultet**

# Reglene om fradrag for finansielle kostnader i petroleumsbeskatningen

Kandidatnummer: 589

Leveringsfrist: 25. november 2012

Antall ord: 16594





## **Innholdsfortegnelse**

<b>1</b>	<b>INNLEDNING .....</b>	<b>1</b>
1.1	Introduksjon .....	1
1.2	Tema for oppgaven .....	5
1.3	Inndeling av oppgaven .....	6
1.4	Rettskilder og metode .....	7
1.5	Avgrensninger .....	10
1.6	Videre fremstilling .....	11
<b>2</b>	<b>PETROLEUMSSKATTELOVGIVNINGEN – ET OVERBLIKK .....</b>	<b>13</b>
2.1	Norsk beskatningsmyndighet på kontinentalsokkelen .....	13
2.2	Historisk oversikt .....	14
2.3	Generelt om petroleumsskatteloven .....	19
2.4	Lovens virkeområde .....	20
2.4.1	Funksjonell avgrensning .....	20
2.4.2	“Dertil knyttet virksomhet og arbeid” .....	21
2.4.3	Geografisk avgrensning .....	22
2.4.4	Utenlandske selskapers virksomhet på norsk sokkel .....	23
2.5	Skattepliktig inntekt .....	23
2.6	Grensen mellom særskattepliktig virksomhet og annen virksomhet .....	24
2.7	Oppsummering .....	27
<b>3</b>	<b>FRADRAK FOR FINANSIELLE KOSTNADER - PETROLEUMSSKATTELOVEN § 3 D .....</b>	<b>29</b>
3.1	Innledning og presentasjon av tema .....	29
3.2	Skatterettslig utgangspunkt for fradrag for kostnader .....	31
3.3	Kort om utviklingen av regelverket og sentrale endringer .....	32
3.3.1	Innledning .....	32

3.3.2	Innføringen av krav til egenkapital i 1994.....	33
3.3.3	Fordelingssystem basert på formuesverdier fra 2002.....	37
3.3.4	Innføringen av en ny fordelingsformel i 2007.....	38
3.4	Gjeldende fordelingsregel.....	39
3.4.1	Innledning.....	39
3.4.2	Videre fremstilling.....	41
3.4.3	Netto finanskostnader.....	41
3.4.4	Tilknytningsvilkåret “påløpt på rentebærende gjeld”.....	45
3.4.5	Gjennomsnittlig rentebærende gjeld.....	47
3.4.6	Skattemessig nedskrevet verdi.....	47
3.4.7	De enkelte formuesobjekter som inngår i fordelingsformelen.....	49
3.5	Beregning av fradraget for finansielle kostnader som kan føres i sokkelgrunnlaget..	58
3.5.1	Innledning.....	58
3.5.2	Formelen for beregning av sokkelfradrag.....	59
3.5.3	Noen eksempler på hvordan fordelingsformelen virker i praksis.....	60
3.6	Poster som kommer til fradrag i landdistriktet.....	62
3.7	Tilbakeføring av rentekostnader fra land til sokkel etter § 3 d (7).....	63
3.8	Anvendelse av internprisingsregelen i skatteloven § 13-1.....	64
3.8.1	Omklassifisering av gjeld til egenkapital for finanskostnader som etter § 3 d (7) kan tilbakeføres til sokkelens alminnelige inntektsgrunnlag.....	64
3.8.2	Anvendelse på selve rentesatsen.....	65
3.9	Brudd på symmetriprinsippet?.....	66
<b>4</b>	<b>AVSLUTNING OG OPPSUMMERING.....</b>	<b>67</b>
<b>5</b>	<b>LITTERATURLISTE.....</b>	<b>71</b>
<b>6</b>	<b>VEDLEGG: PETROLEUMSSKATTELOVEN § 3 D.....</b>	<b>75</b>





# 1 Innledning

## 1.1 Introduksjon

På slutten av 50-tallet var det liten tro på at det ville bli store oljefunn på norsk sokkel, men disse spådommene viste seg å slå feil. Fra 70-tallet begynte letingen for fullt, og funnene viste seg å være enorme. Norge ble en oljenasjon.

Petroleumsnæringen er i dag Norges største næring og en av statens viktigste inntektskilder. Frem til i dag har petroleumsnæringen bidratt med nærmere 9000 milliarder kroner til Norges BNP. Næringen står i dag for omlag 50 % av total eksport og 21 % av BNP. I 2011 var Norge rangert som den syvende største oljeeksportør og den fjortende største oljeproducent i verden. Inntektene fra petroleumsvirksomheten overføres til Statens pensjonsfond (Oljefondet).<sup>1</sup>

Staten får inntekter fra petroleumsvirksomheten hovedsakelig gjennom skatter, avgifter og direkte eierskap (SDØE). Skattene står for den største andelen av inntektene. I 2010 var 25 % (276 milliarder kroner) av statens totale inntekter fra petroleumsvirksomheten. Av dette var i overkant av 150 milliarder skatteinntekter og resten inntekter fra avgifter, direkte eierskap, samt utbytte fra Statoil.<sup>2</sup>

Statlig eierskap og kontroll er betydelig i denne næringen. Det er utformet et eget lovverk på området som gir staten omfattende kontrollmuligheter. Det stilles spesielle krav til selskapene som ønsker å delta i konkurransen om å få utdelt lisenser, og det trengs tillatelser fra staten til både leting og produksjon.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> *Fakta 2012 Norsk Petroleumsvirksomhet* (2012) s. 20-21.

<sup>2</sup> *ibid.* s. 22.

<sup>3</sup> Petroleumsloven § 1-3, jf. §§ 2-1, 3-3 og 3-5.

I tillegg til å føre kontroll har staten også en betydelig interesse i å sikre de ekstraordinære avkastningene denne virksomheten gir slik at disse kan komme hele samfunnet til gode. Det er derfor innført et eget skatteregime for petroleumsvirksomhet som skal sikre statens interesser i disse verdiene. Petroleumsbeskatningen bygger på de ordinære skattereglene, men selskapene er, i tillegg til den alminnelige inntektsskatten på 28 %, pålagt å betale en egen særskatt på 50 % på inntekter som skriver seg fra utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum (heretter omtalt som sokkelvirksomhet). Denne særskatten representerer en såkalt grunnrente som er begrunnet i den store meravkastningen sokkelvirksomheten gir.<sup>4</sup> En slik grunnrente er også kjent innenfor andre virksomhetsområder der inntektene stammer fra utnyttelsen av naturressurser.<sup>5</sup> Meravkastningen fra petroleumsvirksomheten inngår i grunnlaget for den alminnelige inntektsbeskatningen på 28 %, men ved innføringen av en særskatt på 50 % har altså en større andel av den ekstraordinære avkastningen blitt forbeholdt staten. Marginalskattesatsen på inntekt fra sokkelvirksomheten er således på 78 %.

Det er i petroleumsskatteloven også gitt enkelte særregler som avviker en del fra den alminnelige skattelovgivningen som følge av de særegenheter som knytter seg til denne virksomheten. For petroleumsselskapene vil det oppstå betydelige utgiftsposter i lete- og oppstartsfasen, og det kan være usikkert om det i det hele tatt vil bli gjort funn og om disse vil være drivverdige. Når produksjonen først er kommet i gang vil selskapene imidlertid normalt sitte igjen med store inntekter og en meravkastning som er langt høyere enn landbaserte virksomheters normale avkastning. Dette er gjennom petroleumsskatteloven forsøkt kompensert ved at oljeselskapene blant annet får raskere avskrivninger på sine investeringer, samt at de kan kreve utbetalt skatteverdien av leteunderskudd.<sup>6</sup> Staten tar således en stor

---

<sup>4</sup> NOU 2000: 18 pkt. 1.1.

<sup>5</sup> Se for eksempel skatteloven § 18-3 om at kraftverk skal svare en grunnrenteskatt til staten.

<sup>6</sup> Petrsktl. § 3 bokstav b og c.



del av risikoen letevirsomheten innebærer, men når produksjonen først er kommet i gang får de til gjengjeld den største andelen av inntektene, hovedsakelig gjennom den høye marginalsattesatsen på 78 %.



## 1.2 Tema for oppgaven

En av petroleumsskattelovens særregler dreier seg om fordelingen av finansielle kostnader, herunder rentekostnader, etter petroleumsskatteloven § 3 d. Det er denne regelen jeg har valgt å se nærmere på i denne oppgaven, da denne regelen stadig har vært utsatt for endringer og debatt.

Finansielle kostnader er fradragsberettigede både etter petroleumsskatteloven og etter den alminnelige skatteloven. Det oppstår imidlertid en del utfordringer i forhold til disse kostnadene som følge av at oljeselskapene både kan drive særskattepliktig sokkelvirksomhet som beskattes etter petroleumsskatteloven til en sats på 78 % (sokkelgrunnlaget), samtidig som de også kan drive annen landvirksomhet som beskattes etter den alminnelige skattelovens regler til en sats på 28 % (landgrunnlaget). Låneopptak blir som regel foretatt samlet for hele selskapet og det er ikke alltid lett å si om lånet knytter seg til investeringer gjort på sokkelen eller på land. Selskapene vil selvfølgelig få størst verdi av fradraget hvis de kan føre dette i sokkelgrunnlaget (78 %), men noen av kostnadene ved låneopptak vil som regel knytte seg til investeringer foretatt i landvirksomheten og selskapene bør derfor også henvørt en del av kostnadene til landgrunnlaget (28 %).

For å unngå at selskapene utnytter systemet ved å fradragsføre større andeler enn det reelt sett er grunnlag for i sokkelgrunnlaget, er det innført en egen fordelingsregel i petroleumsskatteloven § 3 d. Etter denne regelen vil selskapene bare kunne få fradrag for en viss andel av de finansielle kostnadene i sokkelgrunnlaget. De resterende kostnadene må føres til fradrag i det alminnelige inntektsgrunnlaget til land.

Det har vært flere endringer i regelen om fordelingen av rentekostnader opp gjennom petroleumsskattelovens historie. Jeg vil i oppgaven forsøke å vise hvilke svakheter de tidligere reglene hadde, og hvordan de ledet frem til den gjeldende regelen.

### **1.3 Inndeling av oppgaven**

Jeg vil starte med å si noe kort om hvilke rettskilder som finnes på dette området, både i skatteretten generelt og i petroleumsskatteretten spesielt. Jeg vil også ha med et avsnitt om avgrensning av oppgavens tema. Deretter vil jeg i kapittel to først si noe om hvilke grunnlag Stortinget har for å beskatte inntekter fra virksomhet på kontinentalsokkelen, samt gi en kort oppsummering av utviklingen av petroleumsskatteloven. Jeg vil videre kort behandle lovens geografiske og funksjonelle virkeområde samt de to skatteartene i petroleumsskattesystemet.

Reglene om fradrag for finansielle kostnader i petroleumsskatteloven § 3 d vil bli grundig behandlet i kapittel tre. Jeg vil her starte med å gi en oversikt over utviklingen av regelverket og sentrale endringer som har skjedd opp gjennom tidene. Videre vil jeg gjennomgå den gjeldende regelen og innholdet i denne, samt gi noen eksempler på hvordan fordelingsregelen virker i praksis. Jeg vil også ta opp noen særlige spørsmål tilknyttet fordelingsregelen, herunder om den i forhold til noen selskaper kan innebære brudd på symmetriprinsippet, og om skattelovens internprisingsregel § 13-1 ved tynn kapitalisering i enkelte tilfeller kan komme til anvendelse i forbindelse med anvendelsen av fordelingsregelen. Der det er naturlig vil jeg sammenligne petroleumsskattelovens regler med de tilsvarende reglene i den alminnelige skattelovgivningen.

I siste kapittel vil jeg foreta en oppsummering og gi en vurdering av særreglene. Virker reglene etter sin hensikt eller finnes det alternative og bedre løsninger?

## 1.4 Rettskilder og metode

Jeg vil i det følgende si noe innledningsvis om hvilke generelle utgangspunkter som gjelder for bruk av rettskilder og metode på skatterettens område. Jeg vil deretter se på hvordan disse utgangspunktene stiller seg i forhold til den mer spesielle petroleumsskatteretten. Oppgaven gir imidlertid ikke rom for noen uttømmende behandling av disse spørsmålene.

Som et utgangspunkt gjelder den alminnelige juridiske metode, slik denne er nedfelt i rettskildelæren, også på skatterettens område.<sup>7</sup> Lovteksten vil være den viktigste rettskilden, og her vil legalitetsprinsippet komme inn og sette grenser for hvor langt tolkningen kan strekkes seg. Forutberegnelighet for skattyteren er her et viktig hensyn.

Skatteretten er en del av den spesielle forvaltningsretten, noe som innebærer at forvaltningsrettslige prinsipper, som for eksempel forbudet mot usaklig forskjellsbehandling, kommer til anvendelse.

Lovforarbeider blir ofte tillagt en betydelig rolle innenfor skatteretten.<sup>8</sup> Høyesterettspraksis er som på andre rettsområder av stor betydning. Praksis fra underinstansene tillegges en noe større vekt på skatterettens område enn ellers, og det antas at dette også vil gjelde for petroleumsbeskatningen.<sup>9</sup> På skatterettens område har Høyesterett også lagt stor vekt på ligningspraksis, særlig dersom den har vært langvarig. Dersom den også går i favør av skattyter kan slik praksis få avgjørende betydning.<sup>10</sup>

---

<sup>7</sup> Zimmer (2009) s. 47.

<sup>8</sup> Rt. 1997.1602 (Bodø/Glimt).

<sup>9</sup> Syversen (1991) s. 29.

<sup>10</sup> Rt. 2001.1444 (Skøyen Næringspark).

I tillegg til dette vil hensynet til konsekvens og harmoni i regelverket, samt hensynet til å unngå dobbeltbeskatning kunne gjøre seg gjeldende ved tolkningen av skatteregler.<sup>11</sup> Hensynet til symmetri i regelverket er også sentralt. Dette innebærer at inntekter og kostnader av samme art bør behandles skattemessig på samme måte. For eksempel bør rentekostnader og renteinntekter behandles symmetrisk, i alle fall slik at fradragsretten ikke bør gå lenger enn skatteplikten.<sup>12</sup>

Når det gjelder petroleumsbeskatningen må man også ta utgangspunkt i lovtekst og tilhørende forskrifter. Det må også nevnes at de fleste skattespørsmål som kommer opp i forbindelse med ligningen av oljeselskapene vil dreie seg om tolkningen av alminnelige skatteregler. Her vil de alminnelige utgangspunkter for tolkningen som er nevnt ovenfor komme til anvendelse og dommer som er avsagt om generelle skattespørsmål vil være av betydning uavhengig av om dommen direkte gjaldt petroleumsvirksomhet eller annen virksomhet.

Ved tolkningen av petroleumsskattelovens særregler vil forarbeidene kunne gi en nærmere forklaring på hvordan reglene skal forstås. Blant annet vil forarbeider som er gitt i forbindelse med endring av lovene kunne gi viktig informasjon om bakgrunn og begrunnelse for endringene. Når det gjelder rettspraksis er dette en viktig kilde også i petroleumsskatteretten, men slik praksis er imidlertid sparsommelig på dette området. Per dags dato er det enda ikke avsagt noen dom hverken i underrettene eller i Høyesterett som omhandler de gjeldende reglene om fradrag for finansielle kostnader. Her vil likevel ligningspraksis rundt de tidligere fradragsreglene være av betydning i forhold til de deler av bestemmelsen som ikke er endret. Slik ligningspraksis er også til dels blitt stadfestet av domstolene.

---

<sup>11</sup> Zimmer (2009) s. 58.

<sup>12</sup> *ibid.* s. 33.

De fleste saker om petroleumsskatt blir avgjort i Klagenemnda for petroleumsskatt.<sup>13</sup> Klagenemnda skal ha en uavhengig stilling i forhold til ligningsmyndighetene og medlemmene der skal ha høye kvalifikasjoner innen jus, regnskap og økonomi.<sup>14</sup> Det er Oljeskattekontoret som forbereder klagen for klagenemnda, så organet er således ikke helt løsrevet fra ligningsmyndighetene. Oljeskattekontoret er administrativt underlagt Skattedirektoratet, som igjen er underlagt Finansdepartementet.<sup>15</sup> Avgjørelser fra klagenemnda kan bringes inn for de ordinære domstoler med staten som saksøkt.<sup>16</sup>

Klagenemndas kjennelser mellom 1977 og 1995 er offentliggjort, men senere kjennelser er i utgangspunktet ikke gjort tilgjengelig for offentligheten. Oljeskattekontoret utgir imidlertid med jevne mellomrom en oversikt over tidligere års kjennelser, og det finnes uttalelser om ligningspraksis i teori og i saker som har gått for de ordinære domstolene. Slik nemndspraksis som er blitt kjent må antas å ha betydelig vekt som rettskilde da denne praksisen er avsagt av et spesialorgan som har opparbeidet seg en særlig kompetanse innenfor petroleumsskatterett. Forutsetningen må da være at hele kjennelsen er offentliggjort og ikke bare enkelte deler av den.

---

<sup>13</sup> Klagenemnda for petroleumsskatt er et særskilt opprettet organ som skal behandle klager på ligningsmyndighetenes fastsettelse av skatt etter petroleumsskatteloven. Organet skal ha inntil 7 medlemmer som oppnevnes av Kongen, jf. petroleumsskatteloven § 6. Leder og nestleder i nemnda må fylle kravene etter domstolloven § 54 første ledd, det vil si at de må ha fylt 30 år og ha juridisk embetseksamen eller mastergrad i rettsvitenskap.

<sup>14</sup> Skatteetaten (2011).

<sup>15</sup> I.c.

<sup>16</sup> Petroleumsskatteloven § 6 nr. 3.

Det er også opprettet en egen oljeskattenemnd som fastsetter ligningen av oljeselskapene etter at Oljeskattekontoret har utarbeidet ligningsmerknader. Oljeskattenemnda kan også fatte endringsvedtak om tidligere års ligningsfastsettelse.<sup>17</sup>

Ordningen med en egen ligningsforvaltning innenfor petroleumsbeskatningen har bidratt til å bygge opp en særlig ekspertise på dette området. En spesialisert ligningsforvaltning med særskilt juridisk ekspertise og kjennskap til bransjen må “langt bedre være i stand til kritisk å gjennomgå selskapenes selvangivelse og regnskap enn de ordinære lignings-instanser”.<sup>18</sup>

## **1.5 Avgrensninger**

Oppgaven tillater ikke en uttømmende behandling av alle spørsmål som reiser seg i forbindelse med fradragsregelen i petroleumsskatteloven § 3 d. Jeg har således valgt å prioritere de deler av bestemmelsen jeg anser som de mest vesentlige for å få belyst regelens innhold. Oppgaven gir heller ikke rom for en fullstendig behandling av de tilsvarende reglene for rentefradrag som gjelder i den alminnelige skatteloven, men jeg vil forsøke å belyse enkelte bestemmelser i den alminnelige skattelovgivningen der det anses som relevant for å forstå innholdet i petroleumsskatteloven.

Petroleumsskatteloven § 3 d kommer også til anvendelse dersom selskapene i stedet for utgifter har finansielle inntekter, for eksempel renteinntekter, de skal skattelegges for. I så fall vil inntektene måtte fordeles mellom sokkel og land ut fra samme fordelingsregel. For petroleumsselskapene vil det imidlertid være fradragsregelen som er mest aktuell da oljeselskapenes finanskostnader som regel er høyere enn finansinntektene. Dette skyldes delvis det generelle incentivet som petroleumsskattesystemet gir til høy grad av gjeldsfinansie-

---

<sup>17</sup> Skatteetaten (2011).

<sup>18</sup> Syversen (1991) s. 70.



ring.<sup>19</sup> Jeg har derfor valgt å konsentrere meg om fradragssiden ved bestemmelsen da det også er denne siden av bestemmelsen som oftest kommer til anvendelse i praksis.

## **1.6 Videre fremstilling**

Jeg har valgt å gi en kortfattet presentasjon av petroleumsskattesystemet generelt da jeg anser det som nyttig å ha noe kjennskap til bakgrunnen og begrunnelsen for dette systemet. Jeg vil derfor ha en kortfattet gjennomgang av noen hovedpunkter ved dette systemet i kapittel to, før jeg går over på å behandle den særlige fradragsregelen i petroleumsskatteloven § 3 d i kapittel tre.

---

<sup>19</sup> NOU 2000: 18 pkt. 7.2.3.



## **2 Petroleumsskattelovgivningen – et overblikk**

### **2.1 Norsk beskatningsmyndighet på kontinentalsokkelen**

På begynnelsen av 1960-tallet begynte norske myndigheter å interessere seg mer for verdiene som kunne skjule seg på kontinentalsokkelen<sup>20</sup> utenfor Norges landegrenser. Man hadde tidligere ikke sett på dette området som særlig interessant med tanke på leting etter olje, men med økt interesse fra utenlandske selskaper som ønsket å etablere letevirsomhet her ble det nødvendig for myndighetene å ta stilling til hva slags politikk de ville føre på dette området.

Andre land hadde på den tiden allerede proklamert sin rett over naturressursene på kontinentalsokkelen.<sup>21</sup> Dette resulterte i FNs konvensjon om kontinentalsokkelen av 1958, etterfulgt av Havrettskonvensjonen av 10. desember 1982, som i dag er det sentrale regelverket på havrettens område. Havrettskonvensjonen art. 77 (1) fastsetter kyststatenes suverene rettigheter til å utforske og utnytte naturressursene på kontinentalsokkelen, herunder å beskatte disse ressursene. Denne retten er også blitt anerkjent som folkerettslig sedvanerett.<sup>22</sup>

Selv om folkerettens regler anerkjenner kyststatenes rett til å skattelegge petroleumsressursene på kontinentalsokkelen er det også nødvendig med en internrettslig hjemmel som fastsetter skatteplikten til Norge. Legalitetsprinsippet, som står sentralt i skatteretten, innebærer krav om hjemmel i norsk lov. Norge kan med andre ord ikke hjemle sin rett til å skattelegge inntekter i folkerettslige regler.

---

<sup>20</sup> Etter folkerettslige regler er kontinentalsokkelen er den naturlige forlengelsen av landterritoriet utenfor territorialfarvannet, jf. Havrettskonvensjonen art. 76 (1).

<sup>21</sup> USA gjorde krav på naturressursene på kontinentalsokkelen ved Trumans proklamasjon av 28. september 1945. Flere stater fulgte etter med lignende proklamasjoner.

<sup>22</sup> Ruud (2006) s. 157.

Skatteloven av 26. mars 1999 hjemler en alminnelig plikt til å betale skatt av formue og inntekt for personer og selskaper som henholdsvis er bosatt eller hjemmehørende i riket.<sup>23</sup> Dette er et uttrykk for det såkalte globalinntektsprinsippet, som innebærer at for skattesubjekter som er hjemmehørende eller bosatt i riket er det i utgangspunktet uvesentlig om en inntekt er inntjent i Norge eller i utlandet. Skattyter er uansett skattepliktig til Norge for all sin inntekt uavhengig av hvor den er oppstått. For selskaper hjemmehørende i Norge følger derfor retten til å beskatte inntekter fra kontinentalsokkelen allerede av den alminnelige skatteloven.

For selskaper som ikke er hjemmehørende i Norge er skatteloven imidlertid ikke tilstrekkelig som hjemmel for skattelegging av disse inntektene. Skatteloven § 2-3 innfører en begrenset skatteplikt for slike selskaper, men denne gjelder bare for inntekt og formue i riket. Kontinentalsokkelen anses ikke for område innenfor Norges “rike” i lovens forstand.<sup>24</sup> Da disse selskapene heller ikke kan skattelegges etter globalinntektsprinsippet i § 2-2 er derfor nødvendig med en særlig hjemmel for skattelegging av deres inntekter fra utvinningsvirksomheten på norsk sokkel. Petroleumsskatteloven gir slik hjemmel.

## **2.2 Historisk oversikt**

31. mai 1963 ble Norges statshøyhet over norsk kontinentalsokkel for utforskning og utnyttelse av undersjøiske naturforekomster proklamert.<sup>25</sup> Dette skjedde som ledd i at det ble økt interesse fra utenlandske selskaper for å lete og utvinne på norsk sokkel etter at det var gjort betydelige funn litt lenger sør på europeisk kontinentalsokkel. Selv om folkerettslige regler som nevnt ovenfor talte for at Norge allerede hadde enerett til ressursene norsk kontinentalsokkel ønsket myndighetene å forebygge enhver tvil rundt dette.

---

<sup>23</sup> Skatteloven §§ 2-1, 9. ledd og 2-2, 6. ledd.

<sup>24</sup> Brudvik (2012) s. 531.

<sup>25</sup> Kgl.res. 31. mai 1963.

I 1965 ble den første petroleumsskatteloven vedtatt.<sup>26</sup> Petroleumsvirksomheten skulle da hovedsaklig skattelegges etter de samme bestemmelser som i den alminnelige skatteloven, men selskapene skulle i tillegg til ordinær inntektsskatt betale enkelte avgifter. I 1965 var det fortsatt usikkert om det ville være mulig å få til en lønnsom produksjon på norsk sokkel, og formålet med lovgivningen var hovedsakelig å stimulere til leteaktivitet heller enn å beskatte denne virksomheten for hardt.<sup>27</sup>

1975 var det første året med ordinær oljeproduksjon på sokkelen, og i forbindelse med dette ble det vedtatt en ny lov om petroleumsskatt.<sup>28</sup> På dette tidspunktet hadde prisene på petroleum økt kraftig siden vedtakelsen av den første loven, samtidig som oppdagelsen av Ekofisk-feltet gjorde at den norske kontinentalsokkelen fikk en helt annen “markedsverdi” enn tidligere. Det var dermed ikke lenger nødvendig med spesielle stimulansetiltak for å få tilstrekkelig interesse for private investeringer i utvinningsvirksomheten på norsk sokkel.<sup>29</sup> Som følge av dette ble det dermed innført et helt nytt petroleumsskatteregime som innebar en vesentlig hardere beskatning av oljevirksomheten sammenlignet med annen virksomhet. Det ble for det første innført en egen særskatt på inntekter fra utvinning og rørlednings-transport.<sup>30</sup> Samtidig kom innføringen av en friinntekt som skulle gi selskapene fradrag for en normalavkastning på inntekt som ble ilagt særskatt. For det andre ble det innført egne avskrivningsregler for faste installasjoner på sokkelen som skulle gi raskere avskrivninger enn det som fulgte av den alminnelige skatteloven.

---

<sup>26</sup> Lov av 11. juni 1965 nr. 3 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster.

<sup>27</sup> Syversen (1991) s. 3.

<sup>28</sup> Lov av 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. som fortsatt er gjeldende lov.

<sup>29</sup> Syversen (1991) s. 49.

<sup>30</sup> Ekstraordinær inntektsskatt som må betales av selskaper med aktivitet på norsk sokkel. I 1975 var særskatten på 25 %, og kom da i tillegg til den alminnelige selskapsskatten som da var på 50,8 %. Særskatten er nærmere omtalt i pkt. 2.5 nedenfor.

Det ble også innført et normprissystem for fastsettelsen av prisen på petroleum til bruk ved ligningen. Normprisen er en administrativt fastsatt pris som skal legges til grunn ved fastsettelsen av selskapets inntekt i stedet for faktisk oppnådde salgspriser.<sup>31</sup> Normprisen skal etter petroleumsskatteloven § 4 svare til hva petroleum kunne ha vært omsatt for mellom uavhengige parter i et fritt marked. Dette innebærer et avvik fra skattelovens alminnelige system om at det er den faktiske oppnådde pris som legges til grunn ved ligningen.

Opp gjennom årene ble reglene til tider utsatt for enkelte endringer, hovedsakelig i forbindelse med at prisene på råolje svingte. I 1980 ble skatteleggingen ytterligere skjerpet på grunn av en vesentlig økning i oljeprisen. Særskattesatsen ble da hevet til 35 %.<sup>32</sup> Med virkning fra inntektsåret 1987 ble særskatten redusert til 30 % som følge av et kraftig prisfall.<sup>33</sup>

I 1992 ble petroleumsskatteloven igjen endret som følge av reformen som skjedde i det alminnelige skattesystemet. Bakgrunnen for endringene var regjeringens St.meld. nr 48 (1989-1990), der det ble fremmet forslag til nye retningslinjer i bedrifts- og kapitalbeskatningen. Det var ønskelig å utforme skattesystemet slik at det ikke hindret en effektiv utnyttelse av samfunnets ressurser, og at skattene ikke skulle påvirke valget av investeringsobjekter. Det ble også uttalt at skattesystemet burde være enkelt og oversiktlig både for skattytere og ligningsmyndighetene.<sup>34</sup> Siden petroleumsskattesystemet bygger på de alminnelige reglene for bedriftsbeskatning var det ved endringen av det alminnelige skattesystemet i 1992 også nødvendig å gjennomføre enkelte endringer i petroleumsbeskatningen.

---

<sup>31</sup> *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 792.

<sup>32</sup> Ot. prp. nr. 37 (1979-1980).

<sup>33</sup> Ot. prp. nr. 3 (1986-1987).

<sup>34</sup> St.meld. nr 48 (1989-1990).

I Ot.prp. nr. 12 (1991-1992) ble det uttalt at endringene i skattereformen ville medføre et redusert proveny fra petroleumsvirksomheten. Etter reformen skulle skattesatsen på selskapenes overskudd reduseres fra 50,8 % til 28 %. Dette skulle være en kompensasjon for at selve skattegrunnlaget skulle utvides betydelig. For petroleumsselskapene ville utvidelsen av skattegrunnlaget ikke ha så stor innvirkning, da flere av de ordningene som reduserte skattegrunnlaget i den ordinære bedriftsbeskatningen ikke kom til anvendelse i petroleumsvirksomheten. Som følge av dette ble det vedtatt å også endre petroleumsskattesystemet slik at særskatten ble satt opp til 50 % og en ny friinntektsordning ble innført. Skatteomleggingen skulle på sikt gi uendret proveny til staten, men endringene skulle legge til rette for riktigere investeringsbeslutninger og bedret ressursbruk i petroleumssektoren.<sup>35</sup>

Høsten 1999 oppnevnte Finansdepartementet et ekspertutvalg som fikk i oppdrag å utrede petroleumsskattesystemet. Bakgrunnen for denne utredningen var at myndighetene blant annet ønsket å få vurdert om petroleumsskattesystemet bidro til en samfunnsøkonomisk optimal utnyttelse av ressursene på sokkelen og om det virket nøytralt i forhold til selskapenes beslutninger. Myndighetene ønsket også å få vurdert enkelte av petroleumsskattelovens særregler, herunder om reglene om tidlige fradrag for avskrivninger og friinntekt var med på å skape inngangsbarrierer for nye selskaper utenfor skatteposisjon<sup>36</sup>, samt hvordan fordelingsreglene for netto finanskostnader kunne påvirke lønnsomheten av investeringer utenfor sokkelområdet.<sup>37</sup> Gjennomgangen resulterte i NOU 2000: 18, og på bakgrunn av utvalgets anbefalinger ble det innført vesentlige endringer i petroleumsskattesystemet fra 2001. Blant annet kunne selskapene nå fremføre både underskudd og friinntekt med renter, noe som reduserte inngangsbarrierene for nye selskaper på sokkelen. Disse selskapene var stort sett ikke i skatteposisjon, og hadde da ofte ikke tilstrekkelige inntekter de kunne føre

---

<sup>35</sup> Ot.prp. nr. 12 (1991-1992).

<sup>36</sup> At et selskap er i skatteposisjon innebærer at det har løpende inntekter det kan føre fradrag i.

<sup>37</sup> NOU 2000: 18 pkt. 1.1.

fradragene i. Ved at det ble åpnet opp for at underskudd og friinntekt kunne fremføres med renter, ville disse selskapene få økt utbytte av disse fradragene når de begynte å få inntekter de kunne føre fradragene i.

I 2004 ble det innført ytterligere nye regler som skulle være til fordel for nye aktører på sokkelen. Det ble da gitt adgang til å få utbetalt fra staten skatteverdien av udekket underskudd og overskytende friinntekt med renter ved opphør av virksomheten. Det ble også gitt en generell adgang til å få refundert letetekstnader.<sup>38</sup> Disse endringene bidro i stor grad til å likestille etablerte selskaper med nye selskaper som ønsket å etablere seg på norsk sokkel. Ved innføringen av disse reglene gjorde staten seg mer attraktiv på markedet, og la forholdene til rette for økt konkurranse mellom selskapene. Slik konkurranse er samfunnsøkonomisk positivt.

Reglene om fradrag for finanskostnader er blitt endret flere ganger i takt med at selskapene har tilpasset seg reglene slik at de skulle få mest mulig fradrag i sokkelgrunnlaget. Opprinnelig fastsatte petroleumsskatteloven § 3 d bare at sokkelen skulle være et eget skattedistrikt (kommune), og rentekostnader og kurstap på gjeld ble fordelt forholdsmessig til sokkel- og landdistrikt etter netto inntekt før fradrag for disse postene.<sup>39</sup>

Fra 1982 ble bestemmelsen endret slik at finansinntekter nå ble avregnet mot tilsvarende finansielle utgifter. Endringen ble blant annet begrunnet i at det i ligningspraksis stadig ble reist spørsmål om hvilke finansielle inntektsposter som skulle henføres til sokkelvirksomheten. Endringen skulle skape bedre symmetri i regelverket, og behandlingen av inntekter og tap skulle bli mer konsekvent.<sup>40</sup> Fradraget ble fortsatt fordelt forholdsmessig mellom sokkel og land basert på nettoinntekten i de to skattedistriktene.

---

<sup>38</sup> Ot.prp. nr. 1 (2004-2005).

<sup>39</sup> Ot.prp. nr. 26 (1974-1975).

<sup>40</sup> Ot. prp. nr 78 (1981-1982).



I 1994 ble det innført krav om minst 20 % regnskapsmessig egenkapital for å få fullt fradrag for finanskostnader.<sup>41</sup> Siden dette er sentralt for forståelsen av oppgaven, vil jeg beskrive disse endringene, samt senere sentrale endringer i disse reglene etter 1994 nærmere i punkt 3.3 nedenfor.

## **2.3 Generelt om petroleumsskatteloven**

Petroleumsskatteloven hjemler viktige særregler for petroleumsvirksomheten, men den gir ikke noen fullstendig oversikt over skattereglene for denne virksomheten. Det følger av loven selv at den må suppleres med reglene som følger av den alminnelige skatteloven.<sup>42</sup>

Det er også gitt flere forskrifter til petroleumsskatteloven som gir videre veiledning for hvordan reglene skal forstås. For eksempel sier petroleumsskatteforskriften § 18 hva som menes med “rentebærende gjeld” etter petroleumsskatteloven § 3 d.

I utformingen av petroleumsskattesystemet er det lagt vekt på at systemet skal være beslutningsnøytralt, det vil si at aktørenes ulike beslutninger i størst mulig grad blir som de ville vært uten skattlegging.<sup>43</sup>

Generelt kan det sies om petroleumsskattesystemet at det er en høy marginalsattesats, men med gode avskrivninger og fradrag.

Petroleumsskattesystemet er i likhet med det ordinære skattesystemet selskapsbasert, det vil si at selskapet kan trekke fra utgifter fra ett felt mot inntekter fra et annet, og vil derfor ikke bli beskattet før det samlet sett har overskudd. En forskjell i petroleumsskattesystemet i

---

<sup>41</sup> Ot.prp. nr. 12 (1994-1995).

<sup>42</sup> Jf. petrsctl. § 8, 1 ledd som sier at den vanlige skattelovgivning gjelder for petroleumsvirksomhet såfremt ikke annet følger av særreglene i petroleumsskatteloven.

<sup>43</sup> NOU 2000: 18 pkt. 8.3.

forhold til det alminnelige skattesystemet er at skatt fra petroleumsvirksomheten kun tilfaller staten. Søkelen er således gjort til et eget skattedistrikt, jf. petroleumsskatteloven § 3 d første ledd, og inntektene derfra vil dermed ikke tilfalle en bestemt kommune. Dette er en konsekvens av at inntektene fra petroleumsvirksomheten skal komme hele samfunnet til gode. Flere av selskapene som driver med petroleumsvirksomhet driver i tillegg aktivitet tilknyttet land, som for eksempel drift av bensinstasjoner. Denne landvirksomheten faller utenfor petroleumsskattelovens anvendelsesområde og slik virksomhet skal således skattlegges i den kommune selskapet er hjemmehørende i etter reglene som følger av den alminnelige skattelovgivning.

## **2.4 Lovens virkeområde**

Petroleumsskatteloven avgrenses både funksjonelt og geografisk. Nedenfor vil jeg nevne utgangspunktene for lovens funksjonelle og geografiske avgrensning, samt kort si noe om avgrensningsspørsmål i forbindelse med utenlandske selskapers virksomhet på norsk sokkel.

### **2.4.1 Funksjonell avgrensning**

Den funksjonelle avgrensningen er angitt i petroleumsskatteloven § 1 første og andre ledd. Av første ledd følger det at loven gjelder skattlegging av “undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid, herunder rørledningstransport av utvunnet petroleum”. Etter andre ledd er også behandling av petroleum ved innretninger benyttet til utvinning eller rørledningstransport omfattet.

Begrepet “undersøkelse” vil omfatte selve letingen etter petroleum før det blir gjort funn, for eksempel undersøkelsesboring.<sup>44</sup> “Utvinning” innebærer selve produksjonen av oljen etter at funn er gjort. Det er utvinningsvirksomheten som genererer de største inntektene fra

---

<sup>44</sup> Naas (2011) s. 435.

petroleumsvirksomheten. “Behandling” omfatter bearbeidingen av oljen etter at den er hentet opp fra undergrunnen, men før den kan transporteres.<sup>45</sup> Etter at oljen er utvunnet og behandlet fraktes den ofte gjennom rørledninger inn til land for videre raffinering. Slik rørledningstransport omfattes også av lovens virkeområde. Petroleumsskatteforskriften § 8 presiserer nærmere hva som inngår i rørledningsbegrepet.

For inntekter som knytter seg til utvinning, behandling og rørledningstransport skal det betales en særskatt til staten, jf. petroleumsskatteloven § 5. Se nærmere om dette nedenfor i punkt 2.5.

#### 2.4.2 “Dertil knyttet virksomhet og arbeid”

Petroleumsskatteloven § 1 første ledd bestemmer at også inntekter som knytter seg til undersøkelsen og utvinningen av petroleum skal omfattes av lovens virkeområde. Slik tilknyttet virksomhet vil imidlertid ikke være særskattepliktig etter petroleumsskatteloven § 5. Denne tilknyttede virksomheten vil vanligvis være aktiviteter utført av underentreprenører og andre tjenesteytere på oppdrag fra utvinningsselskapet. Det kan for eksempel være bruk av supply-skip, taubåter og andre spesialfartøyer, samt tjenesteytelser og byggearbeider på fartøyer, faste innretninger og rørledninger.<sup>46</sup> Forutsetningen for at disse skal skattelegges etter petroleumsskatteloven må være at aktiviteten har en viss stedlig og funksjonell tilknytning til petroleumsvirksomheten. Etter petroleumsskatteloven § 1 tredje ledd følger det at departementet kan bestemme at visse arter virksomhet eller arbeid ikke skal omfattes av loven. Denne bestemmelsen tar sikte på forhold av kort varighet og mindre omfang.<sup>47</sup> Vedlikeholdstjenester og catering på oljeplattformer er eksempler på tilknyttet virksomhet som omfattes. Andre mer generelle aktiviteter, som for eksempel geologiske undersøkelser, har

---

<sup>45</sup> Naas (2011) s. 439.

<sup>46</sup> Naas (2011) s. 435.

<sup>47</sup> Syversen (1991) s. 144.

ikke den samme tilknytningen til petroleumsvirksomheten og vil derfor falle utenfor lovens anvendelsesområde.<sup>48</sup>

Skatt som svares på inntekter fra slik tilknyttet virksomhet bygger på reglene i den alminnelige skattelovgivningen.<sup>49</sup>

Bestemmelsen er først og fremst gitt med tanke på å hjemle beskatningsrett for virksomhet og arbeid utført av selskaper og personer som ikke er hjemmehørende i Norge, da disse som nevnt ovenfor ikke kan skattlegges etter globalinntektsprinsippet.

### 2.4.3 Geografisk avgrensning

Det geografiske området for beskatning av petroleumsvirksomhet følger av petroleumsskatteloven § 1 første ledd bokstav a til d. Områder som omfattes er indre norsk farvann, norsk sjøterritorium og kontinentalsokkelen. Loven kan også omfatte tilstøtende havområder dersom dette følger av avtale med annen stat eller etter alminnelig folkerett. Den gjelder også i riket for så vidt angår transport av petroleum ved rørledning fra disse områdene, samt annen virksomhet ved mottaks- og utskipningsanlegg som ledd i utvinning og rørledningstransport av slik petroleum.

Selv om bestemmelsen innebærer en geografisk avgrensning kan virksomhet som befinner seg utenfor disse områdene også omfattes av loven. Så lenge basisaktiviteten foregår innenfor dette området kan aktiviteter som blir utført som et ledd i denne aktiviteten, for eksempel administrative oppgaver som utføres på land, omfattes av lovens virkeområde. Forutsetningen for at virksomhet på land skal anses integrert i utvinningsvirksomheten selv om aktiviteten foregår utenfor dette området, er da at landaktiviteten har en tilknytning til aktiviteten på norsk sokkel.<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> Naas (2011) s. 460.

<sup>49</sup> Petrsctl. § 2 (1).

<sup>50</sup> Syversen (1991) s. 149-150.

#### 2.4.4 Utenlandske selskapers virksomhet på norsk sokkel

Utenlandske selskaper som ikke er globalskattepliktige til Norge, vil bare kunne bli skattlagt for den delen av virksomheten som knytter seg til utvinningen på norsk sokkel.<sup>51</sup> Av den samlede aktiviteten selskapet driver må det således avgjøres hvilken del av virksomheten som omfattes av norsk beskatningsmyndighet. I praksis vil slike avgrensningsspørsmål ofte være regulert i egne skatteavtaler mellom landene. I slike avtaler er det også vanlig å ha med bestemmelser som skal hindre dobbeltbeskatning.<sup>52</sup>

### 2.5 Skattepliktig inntekt

Innenfor petroleumsbeskatningen finnes det to ulike skattegrunnlag. Etter dagens regler skal selskaper som driver petroleumsvirksomhet i tillegg til skatt på alminnelig inntekt betale en egen særskatt på inntekt som stammer fra utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum.

Av formue og inntekt som knytter seg til undersøkelse, utvinning og rørledningstransport av petroleum, og dertil knyttet virksomhet og arbeid, skal det etter petroleumsskatteloven § 2 svares alminnelig inntektsskatt til staten etter de samme regler som følger av den alminnelige skatteloven. I Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2012 er det i kapittel 4 bestemmelser om skattesatser for petroleumsvirksomheten. Etter § 4-1 (3) er ordinær skatt på inntekt fra slik virksomhet på 28 %, som tilsvarer skattelovens sats på alminnelig inntekt i annen virksomhet.

For inntekt som skriver seg fra utvinning, behandling og rørledningstransport skal det betales en egen særskatt i tillegg til den alminnelige inntektsskatten, jf. petroleumsskatteloven

---

<sup>51</sup> Naas (2011) s. 462.

<sup>52</sup> Se for eksempel skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia (2000) art. 24 til 28.

§ 5. Det er utvinningsvirksomheten som gir den ekstraordinære avkastningen. Behandling og rørledningstransport står i en direkte sammenheng med utvinningsvirksomheten og skal også ilegges særskatt. Den tilknyttede virksomheten som ikke gir noen slik ekstraordinær avkastning og som like gjerne kunne vært foretatt i en annen type virksomhet er ikke omfattet av særskatteplikten. I Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2012 § 4-2 er særskattesatsen satt til 50 %. Som nevnt i punkt 1.1 bli da marginalsattesatsen på særskattepliktig inntekt på 78 %.

I særskattegrunnlaget blir det gjort fradrag for en friinntekt, jf. petroleumsskatteloven § 5 tredje ledd. Formålet med friinntekten er å skjerme normalavkastningen ved petroleumsutvinning fra særskatt.<sup>53</sup> Friinntekten beregnes på grunnlag av kostpriser for driftsmidler som nevnt i § 3 b, og kommer i tillegg til ordinære avskrivninger på disse driftsmidlene. Friinntekten gir altså selskapene et fritak for særskatt som står i forhold til de investeringer de har gjort, og særskatten blir således noe progressiv.

Både alminnelig inntektsskatt og særskatt svares av netto inntekt, det vil si av den inntekt som står igjen etter at det er gjort fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve inntekten.<sup>54</sup>

## **2.6 Grensen mellom særskattepliktig virksomhet og annen virksomhet**

Siden særskatten innebærer en særlig tyngende beskatning er det av vesentlig betydning hvor grensen går for den delen av virksomheten som er særskattepliktig.

---

<sup>53</sup> Finansdepartementet (2012).

<sup>54</sup> Jf. skatteloven § 5-1 jf § 6-1 (1) for alminnelig inntektsskatt og petroleumsskatteloven § 5 (3) for særskatt.

Grensen må trekkes både i forhold til den delen av petroleumsvirksomheten som ikke er særskattepliktig, herunder ”tilknyttet virksomhet”, og virksomhet som faller utenfor petroleumsskattesystemet og således må skattelegges etter den alminnelige skattelovgivningen.

Det er som nevnt ovenfor bare inntekter fra “utvinning, behandling og rørledningstransport” som er særskattepliktig. Ved vurderingen av om en inntekts- eller utgiftspost hører under den særskattepliktige virksomheten eller ikke vil det kunne oppstå avgrensningsspørsmål. Hverken lovens ordlyd eller forarbeider gir nærmere svar på hvordan grensene skal trekkes opp.

Gjennom ligningspraksis er det imidlertid trukket opp noen grenser. I Utv. 1981 s. 676 tok Klagenemnda for petroleumsskatt opp spørsmålet om rekkevidden av utvinningsbegrepet. Saken gjaldt beskatningen av en transportgodtgjørelse et selskap fikk ved å frakte et annet selskaps petroleum i rørledninger fra et felt til et annet. Selskapet mente denne transporten ikke kunne anses som en del av deres utvinningsvirksomhet, men måtte ses som et ledd i et selvstendig oppdragsforhold og dermed ikke kunne ilegges særskatt. I avgjørelsen uttalte nemnda at utvinningsbegrepet i petroleumsskatteloven “ikke uten videre kunne fortolkes på bakgrunn av skattelovens alminnelige virksomhetsbegrep”.<sup>55</sup> Det måtte foretas “en konkret vurdering av om en inntekt som ikke direkte skrev seg fra utvinning og rørledningstransport i snever forstand, hadde slik tilknytning til slik virksomhet (hovedvirksomhet) at særreglene om dem i pskl. fikk anvendelse”.<sup>56</sup> Nemnda gir dermed anvisning på en innskrenkende tolkning av utvinningsbegrepet, noe som videre begrunnes i særskatten er en særlig byrdefyll beskatning. Nemnda kom likevel til at selskapets inntekter ved transport av fremmed petroleum var innvunnet som et ledd i deres utvinningsvirksomhet, og således var særskattepliktig. Det ble lagt vekt på den innholdsmessige tilknytningen mellom selskapets transport av egen og andres petroleum i samme område. Aktiviteten sto heller ikke i samme

---

<sup>55</sup> Utv. 1981 s. 679.

<sup>56</sup> *ibid.* s. 680.

stilling som en type virksomhet selskapet ellers kunne tenkes å utføre for tredjemann, uavhengig av utvinningsvirksomheten.<sup>57</sup>

For selskaper som både driver landvirksomhet og sokkelvirksomhet er det også nødvendig å ta stilling til hvilken del av virksomheten en inntekts- eller utgiftspost er tilknyttet. Etter petroleumsskatteforskriften § 12 skal inntekten fra utvinningsvirksomheten ansettes som om denne var drevet av et frittstående foretak når selskapet både har virksomhet på land og på sokkel. Etter alminnelige tilordningsprinsipper følger det da at tap og inntekter som oppstår i landvirksomheten skal føres i fradrag og tas til inntekt der, og inntekter og tap tilknyttet sokkelvirksomheten henføres til sokkelgrunnlaget. Det kan også være inntekts- eller utgiftsposter som har tilknytning til begge distriktene. For skattemessige formål må disse postene da fordeles mellom virksomhetene etter kriterier som ofte innebærer utøvelse av skjønn.<sup>58</sup> For eksempel kan et kontorbygg benyttes både i tilknytning til virksomheten på sokkelen og i tilknytning til landvirksomheten. For beregning av avkastningen av eget kontorbygg er det etablert sjablonregler i ligningpraksis.<sup>59</sup>

Rentekostnader er en fungibel post som ikke lett lar seg henføre til enten land- eller sokkelvirksomheten. Låneopptak vil som nevnt ofte være en fellesaktivitet for hele selskapet samlet, og allokeringen av rentekostnader mellom land- og sokkelvirksomheten krever dermed en særlig fordelingsregel. Fordelingen av de finansielle kostnadene er et tema som i lang tid har voldt hodebry for både ligningsmyndigheter og selskaper, og regelverket om fradrag for finansielle kostnader har blitt endret flere ganger opp gjennom årene. I kapittel tre nedenfor vil reglene om fradrag for finansielle kostnader bli grundigere omtalt.

---

<sup>57</sup> *ibid.* s. 681.

<sup>58</sup> NOU 2000: 18 pkt. 5.2.

<sup>59</sup> *ibid.* pkt. 7.2.3.



## 2.7 Oppsummering

Det er helt fra oppstartsfasen av petroleumslovgivningen blitt ført en konsekvent politikk fra statens side om at inntektene fra olje- og gassressursene skal være til gode for hele samfunnet. Inntektene har vært og vil fremdeles være et viktig bidrag til finansieringen av velferdssamfunnet.

Petroleumsskatteloven gir både hjemmel for skattlegging av virksomhet på kontinentalsokkelen, samt hjemmel for særskatt. Som nevnt ovenfor følger hjemmel for alminnelig inntektsskatt for skattytere hjemmehørende i Norge allerede av den alminnelige skatteloven. For disse skattyterne er det altså hjemmelen for særskatt som er av størst betydning i petroleumsskatteloven. For selskaper hjemmehørende i utlandet er det etter den alminnelige skatteloven som nevnt kun en begrenset skatteplikt som gjelder for formue og inntekt oppjent i riket. For disse selskapene får petroleumsskatteloven således betydning både som hjemmel for særskatt, samt som hjemmel for alminnelig inntektsskatt.

Loven har altså to hovedformål: For det første skal den gi hjemmel til skattlegging av utenlandske selskaper for deres inntekter fra utvinningsvirksomhet på norsk sokkel. For det andre etablerer den et eget skatteregime for utvinningsvirksomheten som både gjelder for skattytere hjemmehørende i Norge og i utlandet, der det skal betales en egen særskatt i tillegg til ordinær alminnelig inntektsskatt.

Som nevnt over reiser deg seg spørsmål om allokering av inntekter mellom land- og sokkelregimet når selskaper driver virksomhet begge steder. Særlig gjelder dette for fordelingen av de finansielle kostnadene. Denne fordelingen er oppgavens hovedtema, og vi skal nå gå over på å se hvordan denne fordelingen skjer etter petroleumsskatteloven § 3 d.



### **3 Fradrag for finansielle kostnader - petroleumsskatteloven § 3 d**

#### **3.1 Innledning og presentasjon av tema**

I dette kapitlet skal fradragsregelen i petroleumsskatteloven § 3 d, som er denne oppgavens hovedtema gjennomgås.

Jeg vil først, etter en presentasjon av problemstillingen, si noe kort om det alminnelige utgangspunkt for fradrag for rentekostnader. Deretter vil jeg omtale petroleumsskattelovens tidligere fordeling av disse kostnadene før jeg går over til å se på den gjeldende fordelingsregelen. Jeg vil også vise ved noen eksempler hvordan denne virker i praksis. Der det er naturlig vil jeg sammenligne petroleumsskattelovens regler med tilsvarende regler i den alminnelige skatteloven. Helt til slutt i kapitlet vil jeg ta opp spørsmålet om de nye reglene kan innebære et brudd på symmetriprinsippet for enkelte selskaper, samt om internpriseringsregelen i skatteloven § 13-1 i enkelte tilfeller kan komme til anvendelse.

Som nevnt kan selskaper drive virksomhet både på sokkelen og på land. Når forskjellen i skattesatsene for land- og sokkelvirksomhet er såpass stor - 78 % marginalskattesats i sokkelgrunnlaget og 28 % marginalskattesats i landgrunnlaget - er det av vesentlig betydning hvor kostnadene blir fradragsført. For selskapene vil det lønne seg å kunne fradragsføre så mye som mulig i sokkelgrunnlaget til en sats på 78 %. Når en del av kostnadene også vil knytte seg til landvirksomheten må en del av kostnadene imidlertid også fradragsføres der. Dersom oljeselskapene i større grad enn det var grunn til kunne føre fradrag i sokkelgrunnlaget for renter knyttet til investeringer i landvirksomheten ville disse selskapene ville få en urimelig fordel sammenlignet med andre selskaper som ikke driver særskattepliktig virksomhet.

Dersom selskapene har mulighet til å få større fradrag enn det reelt sett er grunn til i sokkelgrunnlaget, vil det også gi selskapene insentiver til å ta opp lån som kan finansiere landvirksomheten. Da vil rentekostnadene kunne bli fradragsført i sokkelgrunnlaget på 78 %, mens inntektene fra landvirksomheten kun beskattes etter en sats på 28 %. Dette var problemet med de tidligere fordelingsreglene der fordelingen skjedde forholdsmessig ut fra størrelsen av nettoinntekten i hvert distrikt.<sup>60</sup> Siden sokkelinntekten gjennomgående er høyere enn landinntekten førte dette til at selskapene kunne få fullt ut fradrag for rentekostnader i sokkelgrunnlaget, også for rentekostnader som reelt sett var tilknyttet landinvesteringer. Denne muligheten til å få fradrag i sokkelgrunnlaget for renter som knyttet seg til landvirksomheten er blitt omtalt som “finansieringsfordelen”.<sup>61</sup>

Finansieringsfordelen ga selskapene insentiver til å foreta investeringer som i utgangspunktet var ulønnsomme, men som likevel ble lønnsomme for selskapet etter skatt. Samfunnsøkonomisk er det mest tjenelig at valget av investeringer blir foretatt basert på inntjeningsmulighetene de ulike investeringene gir før skatt, og ikke ut fra hvilke inntekter selskapene vil sitte igjen med etter skatt. I tillegg vil statens totale skatteproveny reduseres dersom fradrag føres i 78 % grunnlaget heller enn i 28 % grunnlaget.

For å fordele kostnadene mellom land- og sokkelregimet er det innført en egen fordelingsregel i petroleumsskatteloven § 3 d. Et sentralt hensyn bak fordelingsregelen er at fordelingen bør skje på en måte som i størst mulig grad er egnet til å reflektere den faktiske kapitalbindingen i virksomhet som er skattepliktig til henholdsvis sokkel- og landdistriktet.<sup>62</sup>

Fordelingsreglene er kompliserte og omfattende, og oppgaven gir ikke rom for en uttømmende behandling av disse reglene. Jeg vil derfor konsentrere meg om å fremstille hoved-

---

<sup>60</sup> NOU 2000: 18 pkt. 7.2.3.

<sup>61</sup> NOU 2000: 18 pkt. 1.5.2.1.

<sup>62</sup> Ot.prp. nr. 86 (2000-2001).

linjene i reglene og gi en oversikt over det jeg anser som de viktigste punktene ved loven. Først kan det imidlertid være grunn til å se litt på den historiske utviklingen av bestemmelsen.

### **3.2 Skatterettslig utgangspunkt for fradrag for kostnader**

Som et generelt utgangspunkt gjelder det i skatteretten at utgifter man har hatt som ledd i opptjeningen av skattepliktig inntekt skal komme i fradrag. Slikt kostnadsfradrag har skattyter krav på ved beregningen av alminnelig inntekt. Inntektsskatten er således en nettoskatt.<sup>63</sup>

Etter hovedregelen i skatteloven § 6-1 første ledd, må en fradragsberettiget kostnad være pådratt for å “erhverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt”. Av skatteloven følger det også at enkelte kostnader ikke er fradragsberettigede, for eksempel kostnader til representasjon, jf. skatteloven § 6-21. Enkelte bestemmelser gir også en utvidet fradragsrett i forhold til hovedregelen i § 6-1. Dette gjelder for eksempel rentekostnader. Etter skatteloven § 6-40 er det gitt en generell adgang til å fradragsføre rentekostnader, uavhengig av om de knytter seg til erverv av inntekt. Det innebærer at også rentekostnader påløpt på for eksempel bolig- og forbrukslån er fradragsberettigede.

Hovedregelen om en ubetinget rett til fradrag for rentekostnader gjelder også i petroleumsbeskatningen.<sup>64</sup> Petroleumselskapene vil få fradrag for rentekostnader i samme utstrekning som andre selskaper, men for disse selskapene er det som forklart ovenfor nødvendig med en særregel om fordelingen av disse kostnadene. Det er med andre ord en begrensning for hvor stor andel av kostnadene som kan føres i særskattegrunnlaget til disse selskapene. De kostnadene som ikke kan føres i særskattegrunnlaget må bli ført i landgrunnlaget til en sats på 28 %, som tilsvarer andre selskapers fradragssats for slike kostnader.

---

<sup>63</sup> Zimmer (2009) s. 170.

<sup>64</sup> Naas (2011) s. 442.

### **3.3 Kort om utviklingen av regelverket og sentrale endringer**

#### **3.3.1 Innledning**

Det kan tenkes flere alternative metoder for fordelingen av finansielle kostnader mellom land og sokkel. En direkte fordelingsmetode har vært ansett som den prinsipielt mest korrekte.<sup>65</sup> Denne metoden innebærer at hver enkelt inntekts- og utgiftspost vurderes for seg og skattelegges i det distrikt hvor den etter den underliggende økonomiske realitet anses for å være pådratt. En slik fordelingsmetode vil imidlertid være svært krevende å gjennomføre i praksis da det som nevnt ovenfor er vanskelig å se hvor hver enkelt gjeldspost er tilknyttet.

Som nevnt har reglene om fradrag for finansielle kostnader blitt endret flere ganger opp gjennom årene. Under punkt 2.2 foran ble fordelingen slik den skjedde før 1994 kort omtalt. Som sagt skjedde da fordelingen forholdsmessig ut fra netto inntekt før fradrag for rentekostnader i hvert distrikt. Denne fordelingen førte som nevnt ovenfor til at selskapene innrettet seg med en høy gjeldsandel som kunne finansiere landvirksomheten, og rentekostnadene kom i fradrag i sokkelgrunnlaget i større grad enn det reelt sett var grunnlag for. Etter Skattereformen i 1992 ble det også mulig for selskapene å bygge ned egenkapitalen skattefritt, hvilket flere selskaper gjorde.<sup>66</sup> For å hindre at staten led provenytap som følge av selskapenes økte gjeldsgrad ble det innført et krav til en egenkapitalandel på 20 % med virkning fra inntektsåret 1994.<sup>67</sup> Jeg vil i det følgende omtale de sentrale endringene som skjedde fra og med innføringen av egenkapitalkravet.

---

<sup>65</sup> Ot.prp. nr. 86 (2000-2001).

<sup>66</sup> Gjems-Onstad (2003) s. 497.

<sup>67</sup> Ot.prp. nr. 12 (1994-1995).

### 3.3.2 Innføringen av krav til egenkapital i 1994

For å motvirke de store insentivene selskapene hadde til å finansiere virksomheten med gjeld i stedet for egenkapital ble det i 1994 innført en ny regel i petroleumsskatteloven § 3 h som skulle gi avkortning i finanskostnader som ble ført til sokkelen etter § 3 d dersom selskapets egenkapitalandel var mindre enn 20 %. Denne minstekapitalregelen kom i tillegg til kravet til en viss egenkapitalfinansiering som er utviklet gjennom ligningspraksis for tilfeller der lån ytes fra et beslektet selskap.<sup>68</sup> Denne ligningspraksisen var hjemlet i skattelovens alminnelige regel om internprising i § 13-1 (tidligere § 54), men denne internprisingsregelen fastsatte ikke et konkret krav til egenkapitalens størrelse.

Jeg vil i det følgende kort nevne utgangspunktet for anvendelsen av internprisingsregelen i § 13-1, samt si noe om den tidligere ligningspraksisen rundt denne som ledet frem til bestemmelsen i § 3 h.

#### 3.3.2.1 Skattelovens regel om internprising

Skatteloven § 13-1 gir ligningsmyndighetene adgang til å fastsette et selskaps inntekt skjønnsmessig dersom selskapets inntekt er redusert som følge av interessefellesskap.

Eksempler på situasjoner der det kan være aktuelt for ligningsmyndighetene å anvende § 13-1 er hvis prisen på varer og tjenester ikke er satt til markedspris og hvis selskapet er tynt kapitalisert.

“Tynn kapitalisering foreligger dersom et selskap har gjeld eller garantier for gjeld fra eiere som har medført at gjeldsbelastningen i selskapet blir høyere enn den ville ha vært dersom

---

<sup>68</sup> NOU 2000: 18 pkt. 5.2.

selskapet hadde vært henvist til å etablere sin lånefinansiering fra uavhengige kilder uten noen form for støtte fra eiere”<sup>69</sup>

Særlig for petroleumsselskapene vil det kunne oppstå spørsmål om transaksjoner er skjedd på markedsmessige vilkår. De fleste selskaper som opererer på norsk sokkel inngår i multi-nasjonale konserner med aktivitet i flere land, og det er ofte omfattende salg av varer og tjenester mellom selskapene.<sup>70</sup>

For oljeselskapene vil det som nevnt kunne lønne seg å innrette seg med en høy gjeldsandel for å kunne få fradrag for renteutgifter i sokkelgrunnlaget. Dersom slikt lån er gitt av et nærstående selskap kan det bli aktuelt for ligningsmyndighetene å anvende internprisingsregelen i §13-1 og fastsette inntekten ved skjønn dersom vilkårene for tilsidesettelse er oppfylt.

### 3.3.2.2 Rettspraksis om tynn kapitalisering

Tynn kapitalisering var et av de mest sentrale spørsmål innenfor oljebeskatning på 1980-tallet. Oljeskattekontoret fattet en rekke avgjørelser om omklassifisering av gjeld til egenkapital med tilhørende tilbakeføring av fradragførte renter.<sup>71</sup> I de sakene som ble prøvet for domstolene fikk ligningsmyndighetene medhold.

I dom avsagt 20. januar 1989 av Oslo byrett, inntatt i Utv. 1989 s. 304, ga domstolen ligningsmyndighetene medhold i at deler av selskapets gjeld kunne betraktes som egenkapital. Selskapets virksomhet på sokkelen var i det vesentlige finansiert ved kapitaltilførsel fra morselskapet og ved lån opptatt i frittstående banker, men med garanti fra morselskapet. Egenkapitalandelen i selskapet var på ca. 57,5 millioner, og den samlede bokførte gjelden

---

<sup>69</sup> Naas (2011) s. 1117.

<sup>70</sup> *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 787.

<sup>71</sup> Naas (2011) s. 1122.



var på ca. 3.170 millioner. Oljeskattenemnda kom til at egenkapitalen var for lav sett i forhold til selskapets totale aktivitet på sokkelen. Det ble antatt at et uavhengig norsk selskap med tilsvarende aktivitet på sokkelen ville ha måttet finansiert en del av utgiftene selv, og på bakgrunn av dette ble deler av selskapets gjeld omklassifisert til egenkapital. Gjeldsrenten på den del av gjelden som omklassifiseres til egenkapital kunne da ikke komme til fradrag ved ligningen.<sup>72</sup>

De samme synspunkter som ble lagt til grunn i denne dommen ble også fulgt opp i senere avgjørelser.<sup>73</sup>

Praksisen til Oljeskattekontoret og Klagenemnda for petroleumsskatt medførte at det ble utviklet egne retningslinjer for hvordan det skattemessige egenkapitalbehovet skulle beregnes. Det ble i disse retningslinjene etter hvert etablert krav om at leteutgifter skulle anses finansiert med 100 % egenkapital og utgifter til utbygging skulle finansieres med minst 20 % egenkapital. Krav om 100 % egenfinansiering av leteutgifter ble begrunnet med at det i letefasen er en betydelig risiko for at det ikke blir gjort funn, og Klagenemnda la til grunn at en uavhengig långiver ikke ville ta denne risikoen dersom muligheten til avkastning var begrenset til vanlig utlånsrente.<sup>74</sup> Selv om det ble presisert av Klagenemnda at retningslinjene skulle være av veiledende karakter, har de stort sett blitt fulgt opp i praksis.<sup>75</sup>

Ved innføringen av petroleumsskatteloven § 3 h ble den tidligere praksisen om krav til 20 % egenkapital kodifisert. Petroleumsskatteloven § 3 h var den første bestemmelsen i norsk rett som oppstilte konkrete krav til en viss egenkapital for petroleumsselskapene.

---

<sup>72</sup> Utv. 1989 s. 304-305.

<sup>73</sup> Se bl.a. Utv. 1989.341 og Utv. 2004.685

<sup>74</sup> NOU 2000: 18 pkt. 7.2.1.

<sup>75</sup> Naas (2011) s. 1123-1124.

### 3.3.2.3 Innholdet i egenkapitalkravet i § 3 h

Regelen i § 3 h gikk ut på at dersom selskapet hadde en egenkapitalandel på under 20 % ville fradraget for finanskostnader etter petroleumsskatteloven § 3 d reduseres. Dersom gjelden var 85 % av totalkapitalen, ville bare 80/85 av netto finansutgifter som fordeles til sokkelen være fradragsberettiget. Egenkapitalandelen beregnes ut fra regnskapsmessig balanse.<sup>76</sup> Beregningen av fradrag for finansielle kostnader skulle ha virkning både i grunnlaget for alminnelig inntekt og i grunnlaget for særskatt. For selskaper med både sokkelinntekt og landinntekt skulle man ved beregningen se på balansen for den samlede inntekt. Begrensningen i § 3 h for de overskytende finansutgiftene fikk imidlertid bare virkning for den del av finansutgiftene som etter § 3 d skulle henføres til sokkelen.<sup>77</sup>

§ 3 h hadde ikke imidlertid ikke samme krav som skatteloven § 13-1 om at det måtte foreligge interessefellesskap mellom selskapene, eller at motivet måtte være å spare skatt. Den ville dermed komme til anvendelse uavhengig av om den lave gjeldsgraden skyldtes interessefellesskap eller ikke.

§ 3 h kom som et supplement til den alminnelige internprisingsregelen i skatteloven § 54 (nå § 13-1). Dersom selskapet hadde lån i et beslektet selskap, skulle ligningsmyndighetene først vurdere om skatteloven § 54 kom til anvendelse. Hvis denne bestemmelsen medførte at gjeld skulle anses som egenkapital ved ligningen, skulle det korrigerte resultatet legges til grunn ved anvendelse av minstekapitalregelen i petroleumsskatteloven § 3 h.<sup>78</sup>

Minstekapitalregelen ble opphevet i 2007 som følge av innføringen av den nye fordelingsregelen i petroleumsskatteloven § 3 d. Kravet til en viss egenkapitalandel for å få fradrag i sokkelgrunnlaget følger nå direkte av den nye fordelingsformelen. Internprisingsregelen i

---

<sup>76</sup> Brudvik (2007) s. 474.

<sup>77</sup> I.c.

<sup>78</sup> Ot.prp. nr. 12 (1994-1995) pkt. 3.1.

skatteloven § 13-1 kan imidlertid fortsatt komme til anvendelse i enkelte tilfeller slik at fradraget for finanskostnader reduseres. Se nærmere om dette i punkt 3.8 nedenfor.

### 3.3.3 Fordelingssystem basert på formuesverdier fra 2002

På bakgrunn av anbefalinger gitt i NOU 2000: 18 ble fordelingsregelen i § 3 d på nytt endret i 2002. Fordelingen skulle nå skje etter skattemessige formuesverdier i hvert distrikt, og det ble også innført en oppjusteringsregel i sokkelgrunnlaget dersom egenkapitalen var større enn 20 %. § 3 h om nedjustering ved egenkapitalandel under 20 % kom fortsatt til anvendelse. Hovedbegrunnelsen for endringene var å forsøke å rette opp i de svakhetene ved systemet som gjorde at fordelingen av finanskostnadene mellom sokkel- og landdistriktet ble skjev i forhold til den kapitalen som var investert i hvert distrikt. Oppjusteringsregelen bidro til at selskaper som hadde en høyere egenkapitalandel enn 20 % skulle få samme utbytte av fradragene som andre selskaper som hadde innrettet seg med en lavere egenkapitalandel.

Ved lovendringen ble det i § 3 d positivt definert hvilke formuesobjekter som skulle inngå i fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet. Formuesobjekter som ikke inngikk i fordelingsgrunnlaget til sokkelen skulle føres i landdistriktets fordelingsgrunnlag.<sup>79</sup> Fordelingen av finanspostene skjedde så forholdsmessig ut fra verdiene på formuesobjektene tilordnet de to distriktene.

Den nye regelen som baserte seg på formuesverdier i de to distriktene ville gi en bedre fordeling av finanspostene enn den tidligere regelen som baserte seg på distriktenes nettoinntekt før skatt. Siden nettoinntekten gjennomgående er høyere i sokkeldistriktet enn i landdistriktet, førte fordelingen basert på nettoinntekter til at en uforholdsmessig stor andel av finansutgiftene kom til fradrag i sokkelinntekten. Gjeld blir oftest pådratt for å finansiere

---

<sup>79</sup> Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) pkt. 4.5.2.

investeringer, og formuesverdiene som er oppstått som ledd i investeringene vil dermed være bedre egnet til å reflektere kapitalbindingen i hvert distrikt.<sup>80</sup>

#### 3.3.4 Innføringen av en ny fordelingsformel i 2007

Fordelingen basert på formuesverdier innebar en betydelig forbedring av fordelingen av finanspostene, men det viste seg også å være svakheter ved disse reglene. I Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) ble det derfor lagt frem et nytt forslag til fordeling av finansielle kostnader. I proposisjonen ble det pekt på flere svakheter ved systemet:

Regelen i § 3 h om begrensning i skattefradraget dersom egenkapitalandelen var under 20 % bygget på regnskapsmessige størrelser. Dette førte til at selskapene kunne tilpasse seg blant annet ved å foreta egenkapitaltransaksjoner for å unngå avkortning. En del selskaper fikk også en skattemessig gevinst selv med en egenkapitalandel under 20 % fordi avkortningsregelen ikke tok hensyn til at det kunne være store, ikke-rentebærende gjeldsposter i balansen som for eksempel utsatt skatt og avsetninger til fremtidige fjerningskostnader. Avkortningen ble da for liten og selskapet ville få en et høyere rentefradrag enn et tilsvarende selskap som hadde tilpasset seg med 20 % egenkapital.

Regelen i § 3 h innebar også administrative og prinsipielle problemer som følge av at regelen var knyttet til regnskapsmessige størrelser. Selskapene vil kunne ønske å påvirke regnskapet for å oppnå skattefordeler, slik at regnskapsføringen blir basert på skattemessige og ikke regnskapsfaglige vurderinger, noe som igjen vil gi et økt kontrollansvar for ligningsmyndighetene.

Det ble også pekt på at reglene var kompliserte å anvende i praksis både for selskapene og ligningsmyndighetene. Det var altså regelforenkling samt ønske om å fjerne svakheter ved

---

<sup>80</sup> ibid. pkt. 4.2.2 og 4.2.3.

systemet som var hovedmotivasjonen bak de nyeste endringene. Jeg skal nå gå over til å se på innholdet i den nye fordelingsregelen.

### **3.4 Gjeldende fordelingsregel**

#### **3.4.1 Innledning**

Med virkning fra inntektsåret 2007 ble den nye regelen om fordeling av finanskostnader i petroleumsskatteloven § 3 d innført ved endringslov av 15. desember 2006 nr. 75.

Petroleumsskatteloven § 3 d er en av petroleumsskattelovens særregler om fastsettelse av inntekt av utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum, jf. § 3 første ledd. Av petroleumsskatteloven § 5 første ledd følger det at inntekter henført til sokkelen etter § 3 d særskattepliktige, og av symmetriprinsippet følger det da at tilsvarende utgifter er fradragsberettigede i særskattegrunnlaget.

For å finne frem til hvilke finanskostnader som kan henføres til sokkeldistriktet må man anvende fordelingsformelen bestemmelsen gir anvisning på. Resterende beløp som ikke tilordnes sokkelen etter den nye formelen, samt øvrige finansposter blir tilordnet landdistriktet til en sats på 28 %.

Det følger av § 3 d andre ledd at “Det gis fradrag for netto finanskostnader påløpt på rentebærende gjeld. I dette inngår summen av rentekostnader og valutatap fratrasket valutagevinster på gjelden.”

Videre følger det at “Fradraget settes til andelen av selskapets netto finanskostnader som svarer til 50 prosent av forholdet mellom skattemessig nedskrevet verdi per 31. desember i inntektsåret av formuesobjekter tilordnet sokkeldistriktet og gjennomsnittlig rentebærende gjeld gjennom inntektsåret.”

Den nye fordelingsregelen bygger således på en direkte fordelingsmetode. Fradraget skal nå fastsettes direkte på grunnlag av forholdet mellom skattemessige formuesverdier i sokkeldistriktet. I forhold til reglene fra 2002 er det altså skjedd to sentrale endringer:

For det første er den tidligere regelen om en forholdsmessig fordeling av finanspostene til land og sokkel byttet ut med en fordelingsformel som direkte beregner summen av netto finanskostnader som kan føres i sokkelgrunnlaget. Etter den tidligere regelen måtte man konkret ta stilling til hvilke formuesverdier som knyttet seg hvert distrikt og deretter fordele fradraget forholdsmessig. I tillegg måtte ligningsmyndighetene ta stilling til om det skulle skje en oppjustering eller nedjustering som følge av høy eller lav egenkapitalandel.

For det andre er omfanget av finansposter som tilordnes sokkeldistriktet blitt begrenset. Finansinntekter ikke lenger tatt med i beregningen av sokkelfradraget, og alle finansinntekter vil således bli ført i landgrunnlaget, jf. petroleumsskatteloven § 3 d sjette ledd. Slike inntekter, som for eksempel rente på selskapenes bankinnskudd, har ikke den samme tilknytning til sokkelvirksomheten som det rentekostnader har, og det ble derfor ansett som mest riktig å holde disse utenfor fordelingsgrunnlaget.<sup>81</sup>

De nye reglene innebærer at fordelingen mellom land og sokkel etter § 3 d og eventuell avkortning etter 3 h på grunn av lav egenkapital vil skje under ett. Det var derfor ikke lenger noe behov for å opprettholde de tidligere bestemmelsene om oppjustering eller avkortning av skattefradraget i sokkelinntekten, og disse reglene ble derfor fjernet i forbindelse med innføringen av den nye regelen.<sup>82</sup>

Den nye regelen innebærer imidlertid ikke et fullstendig brudd med den tidligere regelen. Rentekostnader og valutaposter som går til fordeling er de samme som tidligere og formu-

---

<sup>81</sup> Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 9.5.3.

<sup>82</sup> ibid. pkt. 9.6.1.

esobjektene som er tilordnet sokkelen etter den nye regelen ble også tilordnet sokkeldistriktet etter den tidligere fordelingsregelen. Tidligere tolkninger vedrørende hva som omfattes av disse postene er derfor fortsatt relevant.

Det ble lagt til grunn at denne nye formelen ville gi en tilnærmet lik verdi av fradragene for alle selskapene samlet som de tidligere reglene, det vil si at den var provenynøytral, men den skulle gi en mer riktig fordeling av fradragene.

### 3.4.2 Videre fremstilling

Den nye regelen innebærer at selskapene kan kreve fradrag i særskattepliktig inntekt for netto finanskostnader påløpt på rentebærende gjeld som svarer til 50 % av forholdet mellom skattemessige formuesverdier tilordnet sokkeldistriktet og selskapets gjennomsnittlige rentebærende gjeld.

Jeg vil i det følgende først se på hva som omfattes av uttrykket “netto finanskostnader”. Videre vil jeg se på tilknytningskravet “påløpt på rentebærende gjeld” og si noe kort om fastsetting av gjennomsnittlig rentebærende gjeld. Deretter vil jeg si noe om begrunnelsen for at det er valgt skattemessige verdier når formuesobjektene skal verdsettes før jeg går over til å se på de enkelte formuesobjektene som skal inngå i fordelingsformelen.

### 3.4.3 Netto finanskostnader

#### 3.4.3.1 Innledning

Som nevnt følger det av petroleumsskatteloven § 3 d andre ledd at det gis fradrag for netto finanskostnader påløpt på rentebærende gjeld. Videre følger det at det som inngår i dette er summen av rentekostnader og valutatap fratrasket valutagevinster på gjelden.

Rentekostnader oppstår som oftest i forbindelse med investeringer i land- eller sokkelvirksomheten. Det tas for eksempel opp lån for å investere i byggingen av en plattform, an-

leggsmidler på sokkel og land og andre typer investeringer i virksomheten, men det kan også oppstå rentekostnader i andre sammenhenger, for eksempel ved forsinket betaling. Det kan også oppstå valutagevinster og –tap som følge av at låneopptakene som oftest opptas i fremmed valuta.

I høringsnotatet til endringsforslaget i 2006 ble det opprinnelig foreslått at det kun var rentekostnader som skulle kunne fradragsføres i sokkelgrunnlaget og at renteinntekter, samt valutagevinster og –tap skulle føres fullt ut i landdistriktet. Forslaget ble begrunnet med at det ikke var noen direkte kobling mellom disse postene og petroleumsvirksomheten. Det ble imidlertid pekt på fra flere hold at det ville være vanskelig å holde disse postene fra hverandre i praksis da valutaposter er en del av de totale kostnader ved lånefinansiering. Det var også fare for provenytap ved at selskapene kunne låne i en høyrentevaluta og samtidig inngå en valutaterminkontrakt som ville gi en sikker valutagevinst. Selskapene ville da kunne fordele en andel av de høye rentene til sokkelen (78 %), mens den sikre valutagevinsten ville fordeles fullt ut til land (28 %). Departementet foreslo på denne bakgrunn at også valutagevinster og –tap som er direkte knyttet til rentebærende lån skulle inngå i sokkelgrunnlaget.<sup>83</sup>

Øvrige valutaposter som for eksempel sikringsgevinster og –tap og valutaeffekter av aktivaposter skal fordeles fullt ut til landdistriktet sammen med renteinntekter, da disse postene ikke er knyttet til selskapenes aktivitet på sokkelen i samme grad.<sup>84</sup> Slike sikringsgevinster kan oppstå ved at selskapet for eksempel inngår en kontrakt som sikrer at de skal få kjøpe et produkt til en viss pris på et senere tidspunkt. Dersom verdien har steget på kjøpstidspunktet har selskapet fått en sikringsgevinst. Slike gevinster og tap inngår altså ikke i fordelingsformelen, og skal dermed føres i landgrunnlaget.

---

<sup>83</sup> Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 9.5.3.

<sup>84</sup> I.c.



#### 3.4.3.2 Vilkår om at rentekostnadene er fradragsberettigede etter den alminnelige skatteloven § 6-40

Det følger av forarbeidene til petroleumsskatteloven § 3 d at det er et vilkår at rentekostnadene som skal inngå i fordelingsformelen også er fradragsberettigede etter den alminnelige skatteloven § 6-40.<sup>85</sup>

Etter hovedregelen i skatteloven § 6-40 er alle renter av skattyters egen gjeld fradragsberettigede. Dette gjelder uavhengig av formålet med lånet. Imidlertid er enkelte renter unntatt fra fradragsrett. For eksempel er rentetillegg oppstått som følge av for lite innbetalt skatt, jf. skattebetalingsloven § 11-5, ikke fradragsberettiget.<sup>86</sup>

Av lignings-ABC følger det at omkostninger som betales til andre enn långiver normalt ikke anses som rente. Dette kan for eksempel være honorarer til takstmenn, gebyrer for tinglysning av pantobligasjon og meglerprovisjon betalt til andre enn långiver. Slike omkostninger vil da heller ikke inngå i rentekostnader som skal fordeles etter petroleumsskatteloven § 3 d.

#### 3.4.3.3 Vilkår om at kostnadene også ville kommet til fradrag etter de tidligere reglene

Etter forarbeidene var det ikke meningen å gjøre endringer i hvilke finanskostnader som inngår i bestemmelsen, og det ble derfor forutsatt at de kostnadene som vil inngå i formelen etter den nye regelen også ville gått til fordeling etter de tidligere §§ 3 d og 3 h i petroleumsskatteloven.<sup>87</sup> Praksis og tolkninger rundt de tidligere reglene vil derfor som nevnt over fortsatt være relevant for tolkningen av den nye regelen.

For eksempel er det i en avgjørelse fra Klagemda for petroleumsskatt lagt til grunn at kurstap knyttet til gjeld som er omklassifisert til egenkapital må holdes utenfor fordelings-

---

<sup>85</sup> Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 9.6.2.

<sup>86</sup> Sktl. § 6-40 (5) b.

<sup>87</sup> Ot.prp. nr 1 (2006-2007) pkt. 9.6.2.

grunnlaget.<sup>88</sup> Kjennelsen er avsagt på et tidspunkt da § 3 h om omklassifisering av gjeld til egenkapital fortsatt kom til anvendelse, men avgjørelsen er fortsatt relevant siden gjeld også etter gjeldende regler kan omklassifiseres til egenkapital ved bruk av den alminnelige internprisingsregelen i skatteloven § 13-1.

#### 3.4.3.4 Valutapostene som omfattes

Bestemmelsen omfatter valutaposter på både kortsiktig og langsiktig rentebærende gjeld. Alle realiserte valutagevinster og –tap tilknyttet rentebærende gjeld kan medtas, mens urealiserte valutaposter på rentebærende gjeld kan tas med i den grad de kan fradragsføres eller inntektsføres for skatteformål.<sup>89</sup> Øvrige valutaposter som for eksempel sikringsgevinster og –tap og valutaeffekter av aktivaposter inngår ikke i fordelingsgrunnlaget til sokkeldistribusjonen.<sup>90</sup>

Oljeskattenemnda har lagt til grunn at også valutagevinst som er oppstått på lån opptatt i sikringsøyemed skal inngå i beregningsformelen. Et selskap hadde tatt opp lån i valuta for å sikre seg mot fremtidige kurssvingninger på kundefordringer. Selskapet mente at valutagevinstene var omfattet av det forarbeidene omtaler som “øvrige valutaposter som for eksempel sikringsgevinster”, og dermed falt utenfor fordelingsregelen. Selskapet begrunnet dette med at formålet med låneopptaket var sikring. Oljeskattekontoret mente imidlertid at valutaeffekten hadde direkte tilknytning til det rentebærende lånet, og uttalte at beregningsregelen bygger på at all rentebærende gjeld skal inngå i fordelingsformelen. Unntak er konkret angitt i forskrift. I høringsnotatet til forskriften er det uttalt at “også gjeld til finansiering av øvrig aktivitet enn sokkelvirksomhet, skal medregnes.” Oljeskattenemnda var enig med Oljeskattekontoret og valutagevinsten på låneopptak foretatt i sikringsøyemed er således

---

<sup>88</sup> Kjennelse 19.04.2001, publisert på [www.ors.no](http://www.ors.no).

<sup>89</sup> Ot.prp. nr 1 (2006-2007) pkt. 9.2.6.

<sup>90</sup> *ibid.* pkt. 9.5.3.

også omfattet i beregningsformelen.<sup>91</sup> Andre typer sikringsinstrumenter, for eksempel valutaterminkontrakter, anses ikke som valutaposter tilknyttet rentebærende gjeld og tap eller gevinst på slike instrumenter inngår dermed ikke i fordelingsformelen.

Det er netto valutagevinster og tap som omfattes. Det betyr at hvis selskapet har et valutatap kan dette oppveies ved en valutagevinst på en annen gjeldspost. For urealiserte valutagevinster og –tap er det i skatteloven § 14-5, jf. skatteforskriften § 14-5 C gitt særregler om føring av omvurderingskonto for slike poster. Det innebærer at også urealiserte valutaposter kan føres i fradrag eller tas til inntekt etter beregningsformelen i den grad det følger av bestemmelsene i forskriften.<sup>92</sup>

#### 3.4.4 Tilknytningsvilkåret “påløpt på rentebærende gjeld”

For at finanskostnadene med tilhørende valutaposter skal inngå i fordelingsformelen må de være “påløpt på rentebærende gjeld”, jf. petroleumsskatteloven § 3 d andre ledd første punktum.

Hva som anses som rentebærende gjeld etter § 3 d er nærmere forklart i petroleumsskatteforskriften § 18 første til tredje ledd: “Med rentebærende gjeld (...) menes selskapets samlede gjeld som har gitt opphav til rentekostnader som inngår ved beregningen av netto finansposter.” Det er et altså et vilkår at rentekostnadene med tilhørende valutaposter har en tilknytning til en korresponderende rentebærende gjeld. Etter bestemmelsen er det selskapets samlede rentebærende gjeld som inngår i beregningsformelen. Det betyr at også gjeld til finansiering av øvrig aktivitet enn sokkelvirksomheten skal medregnes.

---

<sup>91</sup> Oljeskattekontoret, ligningskveld 3. desember 2008.

<sup>92</sup> Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 9.6.2.

I høringsnotatet til forskriften ble det uttalt at for at en gjeldspost skulle omfattes av § 3 d, måtte den økonomiske forpliktelsen inneholde et kreditlement.<sup>93</sup> I forskriften ble det således gitt nærmere eksempler på slike lån.

I forskriften følger det at lån som omfattes er “prosjektlån, selskapslån, kassekreditt mv. fra ekstern långiver og tilknyttet selskap.” Slikt lån kan være gitt av for eksempel et beslektet selskap eller en ekstern långiver. Det er uten betydning om lånet benyttes til å finansiere sokkelvirksomheten, landvirksomheten, eller til andre formål som for eksempel utdeling av utbytte.

Det som ikke omfattes av uttrykket rentebærende gjeld er “leverandørgjeld, daglig kontantbalanse mellom operatør og rettighetshavere, skyldig vederlag og refusjoner ved overdragelse av utvinningstillatelser, utsatt og betalbar skatt, regnskapsmessige avsetninger til framtidige kostnader, erstatningskrav, bøter mv. Som rentebærende gjeld regnes heller ikke økonomiske forpliktelser som er blitt til gjeld, herunder misligholdte krav mv.”<sup>94</sup>

Utrykket “påløpt på rentebærende gjeld” vil ha et noe annet innhold enn begrepet “renter på skattyters gjeld” i skatteloven § 6-40. Skatteloven § 6-40 gir i utgangspunktet fradrag for alle slags rentekostnader. Det oppstilles altså ikke noe vilkår om at den må være påløpt på “rentebærende gjeld”. Etter alminnelig skattelovgivning kan man kreve fradrag for renter som har oppstått på gjeld som ikke omfattes av petroleumsskattelovens uttrykk “rentebærende gjeld”, for eksempel misligholdte krav og bøter, jf. ovenfor. For petroleumsselskapene vil denne ikke rentebærende gjelden altså ikke inngå i beregningsformelen for fradrag til sokkel, men renter på slik gjeld kan føres i fradrag i det alminnelige skattegrunnlaget på land med fradrag etter den samme satsen som for andre selskaper, altså 28 %.

---

<sup>93</sup> Høringsnotat av 20.12.2006.

<sup>94</sup> Jf. petroleumsskatteforskriften § 18.

### 3.4.5 Gjennomsnittlig rentebærende gjeld

Ved anvendelse av fordelingsformelen må man også finne frem til forholdet mellom skattemessige verdier av enkelte formuesobjekter tilegnet sakkelen og den totale gjennomsnittlige rentebærende gjelden i selskapet. At det er benyttet en gjennomsnittlig størrelse er for å unngå skattemotiverte tilpasninger rundt årsskiftet. Det blir på denne måten også tatt hensyn til bevegelser i lånesaldoen gjennom året.<sup>95</sup>

Hvordan den gjennomsnittlige rentebærende gjelden skal beregnes fremgår av petroleumsskatteforskriften § 18 fjerde til sjette ledd: “Gjennomsnittlig rentebærende gjeld gjennom inntektsåret fastsettes på grunnlag av daglige endringer i gjelden.”

Gjennomsnittlig rentebærende gjeld gjennom inntektsåret beregnes separat for gjeld i norske kroner og i de enkelte valutaer. Gjennomsnittlig rentebærende gjeld i annen valuta “regnes om til norske kroner etter en kurs som fastsettes til et veid gjennomsnitt av valutakursene som er benyttet ved omregning til norske kroner av årets rentekostnader og valutaposter knyttet til den rentebærende gjelden.”

Summen av gjennomsnittlig rentebærende gjeld i norske kroner og gjennomsnittlig rentebærende gjeld i de enkelte valutaer omregnet til norske kroner, inngår som rentebærende gjeld etter petroleumsskatteloven § 3 d annet ledd.

### 3.4.6 Skattemessig nedskrevet verdi

Det følger av petroleumsskatteloven § 3 d andre ledd at fradraget i sokkelgrunnlaget skal “settes til andelen av selskapets netto finanskostnader som svarer til 50 prosent av forholdet mellom skattemessig nedskrevet verdi per 31. desember i inntektsåret av formuesobjekter tilordnet sokkeldistriktet og gjennomsnittlig rentebærende gjeld gjennom inntektsåret.” Det

---

<sup>95</sup> Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 9.6.3.

er således bestemt at det er de skattemessige verdiene av formuesobjektene som skal legges til grunn i beregningen av finanskostnader som kommer til fradrag i sokkelgrunnlaget.

Generelt finnes det flere måter å fastsette et formuesobjekts verdi. Det kan benyttes markedsverdier, regnskapsmessige verdier eller skattemessige verdier. Markedsverdien vil representere den virkelige verdien, men den vil kreve at verdien kontinuerlig måles, og er derfor ikke den mest anvendelige metoden å bruke i praksis. I forhold til valget mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier har valget betydning fordi formuesobjektene det er snakk om å måle verdien på avskrives som hovedregel over seks år etter petroleums-skatteloven § 3 b første ledd. Således vil den skattemessige verdien av formuesobjektet være null etter seks år selv om virkelig levetid er mye lenger. Regnskapsmessig vil imidlertid eiendelen fortsatt normalt stå oppført som en positiv verdipost etter seks år fordi etter regnskapsmessige regler skjer avskrivning etter en ”fornuftig avskrivningsplan” jf. regnskapsloven § 5-3 annet ledd. Det vil her kunne foretas mer skjønnspregede vurderinger og da ta hensyn til formuesobjektets virkelige levetid.

Det ble av departementet foreslått at det ble tatt utgangspunkt i de skattemessige verdiene av formuesobjektene ved anvendelse av fordelingsformelen. Dette ble begrunnet med at fradraget for finansielle kostnader på sokkelen da ville samsvare bedre med selskapenes finansieringsbehov på sokkelen, og svakheter knyttet til avkortningsmekanismen ved lav egenkapital ville fjernes. Å ta utgangspunkt i de skattemessige verdiene ville således innebære en forenkling for både myndigheter og selskaper.<sup>96</sup> De ville da ikke ha tilsvarende behov for å prøve om selskapene hadde ført verdiene i regnskapene i samsvar med god regnskapsskikk, eller om de var skattemessig motiverte.

Når verdsettelsen i § 3 d er basert på skattemessige verdier innebærer dette at sokkeldistriktets formuesverdier blir lavere som følge av de raske avskrivningene. En større andel av de

---

<sup>96</sup> Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 9.6.1.

finansielle kostnadene vil således måtte føres i landgrunnlaget, og fradraget i særskattegrunnlaget vil bli mindre enn om det hadde blitt benyttet regnskapsmessige verdier.

### 3.4.7 De enkelte formuesobjekter som inngår i fordelingsformelen

Jeg vil nå gå over til å se på de enkelte formuesobjektene som inngår i fordelingsformelen. Disse går frem av petroleumsskatteloven 3 d tredje ledd bokstav a til e. For de formuesobjektene bestemmelsen omfatter er det satt opp enkelte generelle tilknytningskriterier som også må være oppfylt. Jeg vil først omtale de generelle kriteriene for deretter å se på konkret hvilke enkeltposter som omfattes.

#### 3.4.7.1 Generelle kriterier

Etter petroleumsskatteloven § 3 d tredje ledd må formuesobjektet være “anskaffet eller pådratt som ledd i, eller senere tatt i bruk i virksomhet som nevnt i § 5”. Dette innebærer at formuesobjektet må benyttes i den særskattepliktige virksomheten på sokkelen. Det er også et vilkår at formuesobjektet “per 31. desember i inntektsåret ikke er realisert eller tatt ut av” den særskattepliktige utvinningsvirksomheten.

At et formuesobjekt er “anskaffet” innebærer at skattyteren må ha blitt eier av objektet i skattemessig forstand.<sup>97</sup> Det er ikke noe krav om at objektet må være tatt i bruk, men det er et vilkår at formuesobjektet er i behold i virksomheten ved utløpet av inntektsåret.<sup>98</sup>

---

<sup>97</sup> Etter kjøpsloven § 13 blir kjøper normalt ansett som eier ved levering, men dette er ikke alltid sammenfallende med det skatterettslige eierbegrepet. Etter alminnelige skatterettslige prinsipper kan en som har rettigheter i formuesobjektet, men som ikke er formell eier, etter en konkret vurdering bli ansett som eier av formuesobjektet i skattemessig forstand. Dette vil avgjøres ut fra en konkret vurdering av rettighetshavers retter, plikter og risiko knyttet til rettigheten, jf. Ot.prp. nr. 1 (2003-2004).

<sup>98</sup> Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) s. 35.

Kriteriet “pådratt” må sees i sammenheng med at utgifter til erverv av driftsmidler som nevnt i § 3 b kan kreves avskrevet fra og med det år utgiftene er pådratt. For innkjøpte ytelser anses kostnaden for å være pådratt når det har oppstått en betalingsforpliktelse. Dette tidspunktet trenger altså ikke være sammenfallende med det tidspunktet skattyteren anses for å ha blitt eier i skatterettslig forstand.

Videre må formuesobjektet være anskaffet eller pådratt “som ledd i, eller senere tatt i bruk i virksomhet som nevnt i § 5”. Dette er et tilknytningskrav som går ut på om formuesobjektet har den nødvendige tilknytning til særskattepliktig virksomhet. Som omtalt ovenfor gjelder dette sokkelvirksomhet som omfatter utvinning, behandling og rørledningstransport i områder som nevnt i petroleumsskatteloven § 1. Om formuesobjektet har den nødvendige tilknytningen vil bero på en konkret vurdering i samsvar med alminnelige prinsipper for tilordning. I forarbeidene nevnes at et sentralt moment er om formuesobjektet ble anskaffet for å benyttes i den særskattepliktige virksomheten. Det kan imidlertid tenkes at formuesobjektet senere har fått en annen funksjon i skattyterens virksomhet, og i så fall må dette legges til grunn ved fastsettelsen av fordelingsgrunnlaget.<sup>99</sup> Det kan for eksempel være at et driftsmiddel først anskaffes for å benyttes i landvirksomhet, men senere benyttes innenfor sokkelvirksomheten. Det inntektsåret objektet blir benyttet i sokkelvirksomheten vil tilknytningskriteriet “senere tatt i bruk i” være oppfylt, og objektet vil således inngå i fordelingsgrunnlaget til sokkel.

#### 3.4.7.2 Ikke realisert eller tatt ut

Til slutt er det etter § 3 d tredje ledd et vilkår at formuesobjektet per 31. desember i inntektsåret ikke er realisert eller tatt ut av den særskattepliktige virksomheten. Uttrykket “realisert” omfatter bl.a. salg av objektet. Uttrykket å bli “tatt ut” av sokkelvirksomheten

---

<sup>99</sup> Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) pkt. 4.2.5.1.



kan bl.a. omfatte de tilfeller der objektet bli overført fra sokkelvirksomhet til å bli benyttet kun i landvirksomhet.

Som nevnt går det frem av forarbeidene at formuesobjektet må være i behold i sokkelvirksomheten ved slutten av inntektsåret. Dette begrunnes med at fordelingen i størst mulig grad skal reflektere kapitalbindingen i sokkel- og landdistriktet. Tas et formuesobjekt ut av den særskattepliktige virksomheten vil ikke dette objektet lenger generere inntekter som kan skattlegges i sokkelregimet (78 %). Da er det heller ikke rimelig at dette formuesobjektet skal inngå i grunnlaget som beregner hvor mye som kan føres i fradrag i sokkelvirksomheten.

Kapitalbindingen og sammensetningen av formuen i en virksomhet vil variere gjennom inntektsåret. Av ligningsadministrative grunner ble det bestemt at fordelingsgrunnlaget skulle fastsettes på grunnlag av de formuesobjekter skattyteren har ved utløpet av inntektsåret, dvs. per 31. desember. Fastsettingen kunne også skje på et tidligere tidspunkt, eller det kunne vært tatt utgangspunkt i årets gjennomsnittsverdier.<sup>100</sup> Tidspunktet legges til grunn både ved avgjørelsen av hvilke formuesobjekter som inngår i fordelingsgrunnlaget, samt for fastsettelsen av verdien av disse. Dette kan i prinsippet åpne opp for tilpasningsmuligheter fra skattyters side, men for slike formuesobjekter bestemmelsen omfatter vil dette nok sjelden være et stort problem i praksis. Eventuelle skattemotiverte tilpasninger vil da uansett kunne avbøtes gjennom de ulovfestede gjennomskjæringsreglene.

#### 3.4.7.3 Objekter med tilknytning til både sokkel og land

For driftsmidler som benyttes både i sokkel- og landvirksomhet, for eksempel et administrasjonsbygg, fastsetter petroleumsskatteforskriften § 13 at driftsmiddelets skattemessige verdi i forhold til fordelingsregelen i § 3 d skal fordeles mellom virksomhetene etter en fordelingsnøkkel. Fordelingsnøkkelen som anvendes skal reflektere driftsmidlets bruks-

---

<sup>100</sup> Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 9.6.3.

område ved utløpet av inntektsåret. Det er ikke fastsatt én spesifikk fordelingsnøkkel, da departementet kom til at fordelingsnøkkel som gir den meste korrekte fordelingen vil kunne variere mellom det enkelte driftsmidlet og øvrige, konkrete omstendigheter. Eksempler på fordelingsnøkler som kan benyttes er fordeling ut fra antall ansatte, investeringer eller lignende.<sup>101</sup>

#### 3.4.7.4 De konkrete formuesobjekter som inngår etter § 3 d (3) bokstav a til e

Hvilke formuesobjekter som skal inngå i fordelingsformelen følger av petroleumsskatteloven § 3 d tredje ledd bokstav a til e. Både realkapital og immateriell kapital omfattes.

De samme postene inngikk også i den tidligere regelen med fordeling basert på formuesverdier, og det er ifølge forarbeidene ikke meningen å gjøre endringer i disse postenes innhold. Ved tolkningen av hva som inngår i postene er derfor tidligere forarbeider og praksis fortsatt relevant.<sup>102</sup> Jeg skal i det følgende gjøre rede for hvilke formuesobjekter som omfattes av bestemmelsen.

##### 3.4.7.4.1 § 3 d (3) bokstav a: “Driftsmiddel som nevnt i § 3 b”

Petroleumsskatteloven § 3 b er en særskilt avskrivningsregel for fysiske driftsmidler tilknyttet sokkelvirksomheten. En stor del av finansieringskostnadene ved utvinningsvirksomheten er knyttet til slike driftsmidler.<sup>103</sup>

Driftsmiddel som omfattes av § 3 b er “rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning”. Under “produksjonsinnretning” inngår både faste installasjoner på sokkelen, flyttbare boligplattformer og lagringsanlegg.

---

<sup>101</sup> NOU 2000: 18 pkt. 1.7.2.

<sup>102</sup> Enkelte formuesobjekter som inngikk etter den tidligere regelen er imidlertid falt bort i den nye regelen.

<sup>103</sup> *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 802.

Under “rørledning” omfattes også mottaksanlegg på land som er ledd i ilandføringen og som har til formål å klargjøre petroleum for salg som råvare. Derimot blir anlegg for videre bearbeidelse av petroleum ansett å tilhøre landvirksomheten, og inngår således ikke i fordelingsgrunnlaget til sokkel.<sup>104</sup>

Vedrørende den nærmere avgrensningen av hvilke driftsmidler som omfattes av bestemmelsen uttaler departementet at vurderingen må “avhenge av en konkret bedømmelse i det enkelte tilfelle med utgangspunkt i de retningslinjer som følger av lov og forskrift, forarbeider og ligningspraksis.”<sup>105</sup> Som eksempel blir det nevnt at et flyttbart produksjonsskip i prinsippet vil kunne falle inn under bestemmelsens rekkevidde.

Det må altså foretas en konkret vurdering der det overordnede målet er å klargjøre om driftsmidlet har den tilstrekkelige tilknytningen til sokkelvirksomheten.

Det er kostprisen på driftsmidlet som skal aktiveres etter § 3 b. Medregnet i kostprisen inngår renter på lån som er opptatt for å finansiere driftsmidlet. Selskapet har en valgmulighet når det gjelder om de skal la slike renter inngå i kostprisen på driftsmiddelet eller fradragsføre rentene direkte etter petroleumsskatteloven § 3 d.<sup>106</sup> Det er kun renter som aktiveres som vil inngå i driftsmiddelets kostpris. Velger selskapet å fradragsføre rentene direkte vil de altså ikke kunne inngå i driftsmiddelets kostpris etter § 3 b. Selskapet kan med andre ord ikke både få fradrag gjennom avskrivninger i tillegg til at de samme verdiene inngår i beregningen av rentefradrag etter § 3 d.

---

<sup>104</sup> Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) pkt. 4.2.5.2.

<sup>105</sup> Ot.prp. nr. 36 (1997-1998) pkt. 4.3.4

<sup>106</sup> Petroleumsforskriften § 2 annet ledd.

Etter § 3 h kan det beløpet som aktiveres ikke overstige netto finanskostnader som kommer til fradrag i sokkeldistriktet etter § 3 d annet ledd. Uten denne bestemmelsen ville § 3 d lett kunne omgå ved at selskapene da kunne få fullt ut fradrag i sokkelgrunnlaget for disse rentekostnadene gjennom aktivering og avskrivninger, mens det etter § 3 d er innført begrensninger som fordeler en del av disse til landdistriktet. Man må derfor først anvende fordelingsregelen i § 3 d og komme frem til hvor stor andel av renteutgiftene som fordeles til sokkeldistriktet. Når dette er gjort har selskapene altså valget mellom å aktivere disse rentekostnadene etter § 3 b eller fradragsføre disse direkte etter § 3 d.

Dersom rentekostnadene aktiveres vil de inngå i grunnlaget for beregning av friinntekt etter petroleumsskatteloven § 5 tredje ledd. Velger selskapet å aktivere rentekostnadene etter § 3 b i stedet for å fradragsføre disse direkte etter § 3 d vil det resultere i et høyere grunnlag for beregning av friinntekt. I de etterfølgende år vil samtidig det aktiverte beløpet - da årlig reduseres med 1/6 gjennom avskrivninger – inngå i beregningsformelen etter § 3 d som fastsetter rentefradraget som skal tilordnes sokkeldistriktet. På denne måten kan aktiveringsretten for renter bidra til å øke gjeldsrentefradraget i de etterfølgende år.<sup>107</sup>

Man ser altså at for selskaper som driver petroleumsvirksomhet vil det lønne seg å først aktivere årets rentekostnader etter § 3 b for å oppnå økt fradrag i form av friinntekt for så å la rentekostnadene inngå i beregningsgrunnlaget etter § 3 d i de etterfølgende år. Dette står i motsetning til slik situasjonen er for selskaper som driver annen type virksomhet. Disse vil ha størst interesse av å fradragsføre så mye som mulig med en gang og kun aktivere og avskrive der det er lovpålagt å gjøre dette.

**3.4.7.4.2 § 3 d (3) bokstav b: “Driftsmiddel som nevnt i skatteloven § 14-40 første ledd a, og kostnader som er påløpt til erverv av slikt driftsmiddel per 31. desember i inntektsåret”**

---

<sup>107</sup> Torstein Fløystad, Norsk Lovkommentar.

Også andre driftsmidler enn de faste installasjoner som omfattes av § 3 b kan ha en nær tilknytning til sokkelvirksomheten.<sup>108</sup> Skatteloven § 14-40 (1) a omfatter varige og betydelige driftsmidler. Etter bestemmelsen anses et driftsmiddel som varig når det ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år. Et driftsmiddel anses som betydelig når kostpris er 15.000 kroner eller høyere.

Forutsetningen for at driftsmidlet inngår i fordelingsgrunnlaget er at driftsmiddelet har den nødvendige tilknytningen til sokkelvirksomhet og at utgiftene ikke allerede er kommet til fradrag skattemessig. Skattyter skal som hovedregel ikke ha fradrag mer enn en gang.<sup>109</sup> Som nevnt tidligere kan også objekter som fysisk befinner seg på land være omfattet av petroleumsskattelovens virkeområde så lenge de har den nødvendige tilknytningen til sokkelvirksomheten. Administrasjonsbygninger på land, kontorutstyr og maskiner er eksempler på driftsmidler som kan omfattes av denne bestemmelsen.

Utgifter til erverk av driftsmidler etter skatteloven § 14-40 kan først fradragsføres gjennom avskrivninger når driftsmidlet er levert, jf. skatteloven § 14-30. Utgifter som er pådratt før levering må aktiveres skattemessig. Departementet gikk inn for at også skattemessig aktive utgifter som er pådratt til erverk av driftsmidler som nevnt i § 14-40 (1) a, men før disse er levert, skal regnes i fordelingsgrunnlaget, fordi disse utgiftene også representerer en kapitalbinding i sokkelvirksomheten.<sup>110</sup>

**3.4.7.4.3 § 3 d (3) bokstav c: "Leiet flyttbar produksjonsinnretning som den skattepliktige leietaker krever behandlet etter de særlige reglene fastsatt i medhold av § 3 i"**

---

<sup>108</sup> Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) pkt. 4.2.5.2.

<sup>109</sup> Et unntak er friinntekten som kommer i tillegg til avskrivninger på enkelte formuesobjekter.

<sup>110</sup> Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) pkt. 4.2.5.2.

Petroleumsskatteloven § 3 i er en særregel som skattemessig likestiller eie og leie av flyttbare produksjonsinnretninger<sup>111</sup>. Før innføringen av denne regelen var det mer lønnsomt å eie disse innretningene selv da dette blant annet ga høyere fradrag i form av friinntekt. I forskrift av 18. august 1998 nr. 819 er det gitt nærmere regler om gjennomføringen av § 3 i. Det skal fastsettes fiktive inngangs- og utgangsverdier som skal brukes for å beregne avskrivninger og renter. Disse beregnede fiktive rentene inngår også i netto finanskostnader som skal fordeles mellom sokkel og land, jf. forskriftens § 5.

Den leide innretningen vil altså inngå i fordelingsgrunnlaget med den fiktivt nedskrevne skattemessige verdien. Begrunnelsen for å tillate dette er i følge forarbeidene å oppnå sammenheng i regelverket. Samtidig vil det ikke ha noe å si for selskapene fradragsrett for renter om de eier innretningene selv eller bare leier disse. Som følge av forskriften om likestilling av eie/leie har blant annet rederier og andre tjenesteytere fått bedret sine inntjeningsmuligheter.

#### *3.4.7.4.4 § 3 d (3) bokstav d: "Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, jf. skatteloven § 6-25"*

Petroleumsskatteloven § 3 d (3) d omfatter kostnader som er påløpt i forbindelse med utviklingen av et driftsmiddel som nevnt i § 3 b og skatteloven § 14-40 første ledd bokstav a, samt andre egenutviklede driftsmidler. Både fysiske og immaterielle driftsmidler omfattes.<sup>112</sup> Leteutgifter, for eksempel undersøkelsesboring vil i utgangspunktet omfattes, men se nedenfor om at ikke alle slike utgifter vil inngå i fordelingsgrunnlaget.

---

<sup>111</sup> Jf. forskrift av 18. august 1998 nr. 819 § 2: Med flyttbar produksjonsinnretning forstås flyttbar innretning som benyttes til utvinning av petroleumforekomster, og som ville kvalifisere til avskrivninger etter petroleumsskatteloven § 3 b dersom den var eid av et selskap som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 5.

<sup>112</sup> Ot.prp. nr 86 (2000-2001) pkt. 4.2.5.4.

Etter skatteloven § 6-25 skal slike kostnader behandles som en del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel. Slike kostnader skal også aktiveres.<sup>113</sup> Aktiveringsplikten omfatter alle kostnader som påløper etter at det er sannsynlig at driftsmidlet vil bli utviklet. Det følger allerede av § 3 b og skatteloven § 14-40 (1) a at forsknings- og utviklingsutgifter skal legges til kostprisen på driftsmidlet og avskrives sammen med dette. Det er altså en dobbel hjemmel for å inkludere disse kostnadene i fordelingsgrunnlaget. Det er i forhold til de egenutviklede driftsmidlene at § 3 d (3) d vil ha selvstendig betydning. Egenutviklet forretningsverdi omfattes imidlertid ikke av aktiveringsplikten og skal dermed ikke inngå.<sup>114</sup> I forhold til leteutgifter har skattyter en valgtrett når det gjelder om utgiftene skal aktiveres eller ikke, jf. petroleumsskatteforskriften. § 3. Det blir derfor opp til skattyter om han vil fradragføre leteutgiftene direkte eller aktivere disse og dermed la de inngå i fordelingsgrunnlaget.

Begrunnelsen for å la slike kostnader inngå i de formuesobjekter som tilordnes sokkel-disiktet er at slike kostnader utgjør en kapitalbinding i virksomheten som ikke er kommet til fradrag skattemessig.<sup>115</sup>

#### **3.4.7.4.5 § 3 d (3) bokstav e: “Annet ervervet immaterielt formuesobjekt enn ervervet forretningsverdi”**

Selskapene kan overføre utvinningstillatelser til andre selskaper etter samtykke fra ligningsmyndighetene, jf. petroleumsskatteloven § 10. Formålet med samtykke er å motvirke at skattereglene kan gi insentiver til overdragelser på kontinentalsokkelen, samtidig som staten ikke skal lide et provenytab som følge av overdragelsene.<sup>116</sup> Det er vanlig å sette

---

<sup>113</sup> Ot.prp. nr. 1 (1999-2000).

<sup>114</sup> Ot. prp. nr. 86 (2000-2001) pkt. 4.2.5.4.

<sup>115</sup> I.c.

<sup>116</sup> Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) pkt. 4.2.5.5.

som vilkår for samtykke at kjøper overtar overdragerens skatteposisjoner knyttet til avskrivning og friinntekt. Overdragerens aktiverte kostnader, for eksempel aktiverte letekostnader, skal dermed overføres til erververen og inngå i erververens fordelingsgrunnlag.

Erverver forretningsverdi (goodwill) kan ikke avskrives i sokkelinntekten og vil således ikke inngå i fordelingsformelen.<sup>117</sup>

### **3.5 Beregning av fradraget for finansielle kostnader som kan føres i sokkelgrunnlaget**

#### **3.5.1 Innledning**

For å finne frem til størrelsen på fradraget for netto finanskostnader som kan føres i sokkelgrunnlaget må man altså finne følgende størrelser som er blitt gjennomgått ovenfor:

1. Sum netto finanskostnader. Dette er summen av selskapets rentekostnader inkludert valutatap fratrasket valutagevinster på gjelden.
2. Skattemessig nedskrevet verdi av formuesobjekter som tilordnes sokkeldistriktet etter § 3 d tredje ledd bokstav a til e.
3. Den gjennomsnittlige rentebærende gjelden gjennom inntektsåret.

Dette er altså størrelsene som inngår i beregningsformelen. For å komme frem til beløpet som kan fradragføres i sokkelgrunnlaget skal summen av netto finanskostnader multipliseres med 50 % av forholdet mellom den skattemessig nedskrevne verdien av formuesobjektene som inngår i formelen og den gjennomsnittlige rentebærende gjelden gjennom inntektsåret.

---

<sup>117</sup> ibid. pkt. 4.2.5.3.



Tallet 50 % er etter forarbeidene bestemt på bakgrunn av modellberegninger på basis av historiske balanseverdier. Jeg vil ikke gå nærmere inn på disse beregningene her, men nevner at det i følge forarbeidene ble uttalt at andelen på 50 % ville gi om lag den samme verdien av skattefradragene for netto finanskostnader for alle selskapene samlet som de tidligere reglene ga.<sup>118</sup> Det var således ikke et mål bak regelendringen å gi staten økte skatteinntekter, men heller å rette opp skjevheter ved de tidligere reglene. Regelendringen innebar imidlertid at fordelingen innad mellom selskapene ble noe annerledes. Noen selskaper ville komme bedre ut skattemessig etter de nye reglene, mens for andre ville endringen innebære en mindre innstramming.

### 3.5.2 Formelen for beregning av sokkelfradrag

Som nevnt ovenfor skal fradraget som kan føres i sokkelgrunnlaget settes til andelen av selskapets netto finanskostnader som svarer til 50 % av forholdet mellom skattemessig nedskrevet verdi for formuesobjekter som er tilordnet sokkelen, og gjennomsnittlig rentebærende gjeld gjennom inntektsåret. Dette kan også vises med følgende formel:

$$\text{Sokkelfradrag} = (\text{Rentekostnader} + \text{valutatap/-gevinst på rentebærende gjeld}) \times \frac{50 \% \times \text{Skattemessige driftsmidler sokkel}}{\text{Rentebærende gjeld}}$$

<sup>119</sup>

Det skattemessige fradraget for netto finanskostnader med tilhørende valutaposter i sokkelinntekten kan maksimalt tilsvare selskapets samlede finanskostnader med tilhørende valutaposter.<sup>120</sup> Selskapet vil få fullt ut fradrag i sokkelgrunnlaget for de finansielle kostnadene

<sup>118</sup> Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 9.6.5.

<sup>119</sup> Figuren er hentet fra [www.kpmg.no](http://www.kpmg.no).

<sup>120</sup> Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 9.6.1.

hvis de skattemessige verdiene på sokkelen er minst det dobbelte av den rentebærende gjelden. Det vil igjen bety at selskapet har en høy egenkapitalandel i form av driftsmidler og andre formuesverdier som inngår i fordelingsformelen. Dersom selskapet har stor andel rentebærende gjeld og få formuesverdier på sokkelen, vil brøken i formelen bli mindre enn 1, noe som igjen betyr at fradraget i sokkelgrunnlaget reduseres. Formelen innebærer således at fradraget som kan føres i sokkeldistriktet justeres ut fra forholdet mellom gjeld og egenkapital i form av formuesverdier på sokkelen (driftsmidler og andre formuesobjekter som inngår i fordelingsformelen). Det er med andre ord uvesentlig hva selskapene har i verdier på land når fordelingsformelen skal anvendes. Dette er en forskjell fra de tidligere fordelingsreglene som tok utgangspunkt i forholdet mellom formuesverdier tilknyttet henholdsvis land- og sokkeldistriktet.

### 3.5.3 Noen eksempler på hvordan fordelingsformelen virker i praksis

Et tenkt selskap har 1000 i eiendeler i sokkelgrunnlaget og 500 i rentebærende gjeld. Renten settes til 10 %, og totale rentekostnader for selskapet vil således bli 50.

Eiendeler tilordnet sokkelgrunnlaget:	1000
Gjennomsnittlig rentebærende gjeld:	500
Rente:	10 %

Frdrag i sokkelgrunnlaget:

(Netto finanskostnader x 0,5 x sokkeleiendeler/gjennomsnittlig gjeld)

$$50 \times 0,5 \times 1000/500 = \underline{50}$$

Siden forholdet mellom 50 % av verdien på sokkeleiendeler og den rentebærende gjelden er på 1, vil selskapet få fullt ut fradrag for de finansielle kostnadene i sokkeldistriktet.

Dersom selskapet øker gjelden sin vil imidlertid forholdet mellom 50 % av verdien på sokkeleiendeler og rentebærende gjeld bli mindre enn 1, og andelen av finansielle kostnader som kan føres i fradrag i sokkelgrunnlaget reduseres:

Vi øker selskapets gjeld med 100:

Eiendeler (sokkel):	1000	
Gjennomsnittlig rentebærende gjeld:	600	
Rente:	10 %	(Rentekostnader blir da på 60)
Fradrag i sokkelgrunnlaget = $60 \times 0,5 \times 1000/600 = \underline{50}$		

I dette tilfellet hvor selskapet har innrettet seg med en høyere gjeldsandel vil således 50 av selskapets rentekostnader bli tilordnet sokkelgrunnlaget, mens 10 vil bli tilordnet land.

Et selskap som har like store verdier på sokkeleiendelene som gjeld vil også bare få fradrag for deler av kostnadene i sokkelgrunnlaget:

Sokkeleiendeler:	2000	
Gjeld:	2000	
Rente:	10 %	(Rentekostnader blir da på 200)

$$\text{Fradrag i sokkelgrunnlaget} = 200 \times 0,5 \times 2000/2000 = \underline{100}$$

Således vil 100 av rentekostnadene bli ført til sokkel, og 100 vil bli ført til land.

Av eksemplene følger det at selskapet ikke kan øke rentefradraget ved å øke gjelden dersom 50 % av forholdet sokkeleiendeler/gjeld er lik eller mindre enn 1.

Som nevnt over er maksimalt fradrag man kan føre i sokkelgrunnlaget de faktiske rentekostnadene med tilhørende valutaposter. Dette er nevnt i forarbeidene, men følger også av lovens ordlyd da det i § 3 d andre ledd går frem at det gis fradrag for *andelen* av selskapets netto finanskostnader som svarer til 50 % av forholdet mellom skattemessige formuesobjekter tilordnet sokkelen og gjennomsnittlig rentebærende gjeld. Det må da innebære at det ikke kan gis et større fradrag i sokkelgrunnlaget enn den totale andelen (100 %) av disse kostnadene.

### **3.6 Poster som kommer til fradrag i landdistriktet.**

Vi har nå sett på hvordan man kommer frem til fradraget som kan føres i sokkelgrunnlaget. De øvrige rentekostnadene og valutapostene som ikke kommer til fradrag i sokkelgrunnlaget etter anvendelsen av fordelingsformelen skal føres til fradrag i landdistriktet til en sats på 28 %, jf. petroleumsskatteloven § 3 d fjerde ledd.

Det samme gjelder dersom selskapet ikke har formuesobjekter tilordnet sokkeldistriktet, for eksempel dersom de er i en oppstartsfase og enda ikke har fått startet opp med utvinningsvirksomheten. I så fall vil alle finanspostene måtte føres i landdistriktet, jf. § 3 d femte ledd.

Også andre finansposter enn rentekostnader med tilhørende valutaposter skal henføres til landdistriktet, jf. § 3 d sjette ledd. Dette gjelder for renteinntekter og andre finansielle inntekter, øvrige valutagevinster og valutatap, samt ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde. Dette kan for eksempel være kostnader knyttet til emisjon og selskapsstiftelse, tap på finansielle instrumenter og mottatt utbytte.

### **3.7 Tilbakeføring av rentekostnader fra land til sokkel etter § 3 d (7)**

Dersom selskapet etter fordelingsregelen får fordelt enkelte finanskostnader til land, men selskapet ikke har inntekt på land å føre fradraget i, kan selskapet få fradrag for disse rentekostnadene i sokkeldistriktets alminnelige inntektsgrunnlag (28 %), jf. § 3 d syvende ledd. Disse finanskostnadene kan også fremføres med renter dersom det heller ikke i sokkeldistriktets alminnelige inntektsgrunnlag er inntekter å føre fradraget i, og de kan kreves utbetalt som udekket underskudd ved opphør av virksomheten, jf petroleumsskatteloven § 3 c andre og fjerde ledd.

Bakgrunnen for denne regelen er at de selskapene som utelukkende driver med virksomhet på sokkelen også skal få fradrag for alle sine renteutgifter. Bestemmelsen er imidlertid generell og gjelder derfor også for selskaper som har landvirksomhet, men som ikke har inntekter der som de kan føre rentefradraget mot.

Denne spesialregelen innebærer en fordel sammenlignet med andre selskaper som ikke har anledning til å fremføre underskudd med renter, eller kreve skatteverdien av underskudd utbetalt ved opphør av virksomheten. Regelen gir altså muligheter for selskapene med landvirksomhet til å innrette seg slik at de vil komme bedre ut sammenlignet med andre selskaper som kun driver på land. For å motvirke dette kunne man for eksempel ha begrenset tilbakeføringsadgangen til å gjelde selskaper som kun driver virksomhet på sokkelen. Bestemmelsen ble innført som følge av at disse selskapene ellers ikke ville fått effektivt fradrag for alle sine rentekostnader. Foreløpig er regelen generell og gjelder derfor også for selskaper som har virksomhet på land.

Det kan imidlertid bli aktuelt å redusere en del av finanskostnadene selskapene ønsker å overføre til alminnelig inntektsgrunnlag på sokkelen ved å anvende internprisingsregelen i skatteloven § 13-1. I så fall vil en del av rentekostnadene kunne bli omklassifisert til egenkapital som en følge av at selskapet har innrettet seg med en lav egenkapitalandel bundet opp i landvirksomheten. Den delen som etter § 13-1 blir omklassifisert til egenkapital vil da

ikke kunne fradragsføres som rentekostnader. Se mer om anvendelsen av skatteloven § 13-1 i neste punkt.

### **3.8 Anvendelse av internprisingsregelen i skatteloven § 13-1**

Som nevnt foran ble det ved innføringen av petroleumsskatteloven § 3 h innført et krav til egenkapital i oljeselskapene. Ved innføringen av den nye fordelingsregelen i § 3 d ble det ikke ansett nødvendig med en egen regel om krav til egenkapital, og tidligere § 3 h ble derfor opphevet.<sup>121</sup>

Det kan imidlertid fremdeles oppstå situasjoner der det kan være nødvendig å foreta justeringer i fastsettelsen av skattepliktig inntekt. Siden de tidligere justeringsreglene nå er opphevet må en justering baseres på den alminnelige internprisingsregelen i skatteloven § 13-1.

Jeg vil kort omtale to av tilfellene der regelen kan komme til anvendelse.

#### **3.8.1 Omklassifisering av gjeld til egenkapital for finanskostnader som etter § 3 d (7) kan tilbakeføres til sokkelens alminnelige inntektsgrunnlag**

Som nevnt ovenfor kan finansposter som i utgangspunktet skal føres i landdistriktet tilbakeføres til alminnelig inntektsgrunnlag sokkel og føres i fradrag der, dersom selskapet ikke har landinntekter de kan føre fradraget i. For selskapene vil dette som nevnt innebære en fordel da de kan fremføre disse kostnadene med renter, samt få utbetalt skatteverdien av underskudd ved opphør av virksomheten.

Hvis selskapet innretter seg med en høy låneandel vil de således få flere rentekostnader de kan tilbakeføre til alminnelig inntektsgrunnlag på sokkelen så lenge de ikke har inntekter på land de kan føre fradraget i. Hvis dette lånet er gitt fra et beslektet selskap kan det bli

---

<sup>121</sup> Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 9.6.8.

aktuelt å anvende internprisingsregelen i § 13-1 på den delen av finanskostnadene selskapet ønsker å overføre til alminnelig inntektsgrunnlag sokkel. Ligningsmyndighetene kan således omklassifisere en del av finanskostnadene til egenkapital med den begrunnelse at tilsvarende lån ikke ville blitt gitt fra en långiver som ikke har den samme tilknytningen til selskapet. Konsekvensen av dette er da at en del av finanskostnadene må anses som egenkapital, og denne delen vil da ikke kunne fradragsføres.

### 3.8.2 Anvendelse på selve rentesatsen

Skatteloven § 13-1 vil også kunne anvendes på selve rentesatsen som er avtalt mellom selskapene dersom denne ikke er markedsmessig. Anvendes § 13-1 på selve rentesatsen vil således selskapets totale rentekostnader kunne bli redusert slik at det kommer mindre til fradrag både i sokkelgrunnlaget og landgrunnlaget.

I motsatt tilfelle kan det tenkes at et norsk selskap har gitt lån et nærstående selskap i utlandet, hvor det ikke kreves renter eller hvor rentesatsen er for lav. I så fall vil det norske skattegrunnlaget kunne reduseres ved at det norske selskapet ikke får de renteinntektene de skulle hatt under normale markedsbetingelser. I så fall kan rentesatsen oppjusteres ved bruk av internprisingsregelen.

### 3.9 Brudd på symmetriprinsippet?

Det kan stilles spørsmål om det innebærer et brudd på symmetriprinsippet at selskaper som bare driver virksomhet på sokkelen også vil få en del av rentekostnadene overført til land. Slike selskaper som ikke har virksomhet på land vil da måtte tilbakeføre disse kostnadene til alminnelig inntektsgrunnlag sokkel etter petroleumsskatteloven § 3 d syvende ledd. De vil da imidlertid bare få fradrag for 28 % av disse kostnadene, selv om lånet kan knytte seg til sokkelinvesteringer som skattelegges med en sats på 78 %. Dette kan virke urimelig, men myndighetene har vært klar over denne konsekvensen av regelen ved utformingen av regelverket.

I ligningspraksis fra Klagenemnda har spørsmålet om en slik fordelingsregel kan opprettholdes overfor selskaper som bare driver sokkelvirksomhet kommet opp.<sup>122</sup> Det ble uttalt at det i forarbeidene er uttrykkelig fastsatt at bestemmelsen også skal gjelde for “rene” sokkelselskaper. Spørsmålet er imidlertid ikke blitt prøvd i domstolene. Det må likevel antas at fordelingsregelen vil kunne opprettholdes også ved en domstolsprøvelse. Grunnen til det er at selskapene som opererer på sokkelen må antas å være kjent med regelverket, og følgene av dette dersom de velger å etablere seg på norsk sokkel. Symmetriprinsippet er også som navnet sier et prinsipp, og ikke en absolutt skranke for lovgivningen. Det er flere bestemmelser i skattelovgivingen som ikke gir symmetrisk behandling av skattelegging og fradrag.<sup>123</sup>

---

<sup>122</sup> Se kjennelser av 15.11.2004 publisert på [www.ors.no](http://www.ors.no).

<sup>123</sup> For eksempel er fysiske privatpersoners kostnader til mat ikke fradragsberettiget, men butikkens inntekter for salget av den samme maten er vanligvis skattepliktig.



## 4 Avslutning og oppsummering

Det er åpenbart at petroleumsvirksomheten vil stå for en betydelig del av den norske statens inntekter i flere år fremover. “Norway is, and will continue to be, a long term stable provider of oil and gas.”<sup>124</sup> Når staten har valgt å basere store deler av sine inntekter fra oljevirksomheten på skattlegging av petroleumsvirksomheten er det derfor av stor betydning hvordan regelverket rundt denne virksomheten blir utformet.

Selskapsbeslutninger er ofte påvirket av det gjeldende skattesystemet, og utformingen av systemet blir derfor viktig. Frem til nå har staten valgt å hente inn sine deler av inntektene hovedsakelig gjennom særskatten. Dette innebærer som nevnt at det oppstår et skille mellom særskattepliktig inntekt og inntekt som beskattes etter den alminnelige skattelovgivningen.

Utfordringen i å ha et slikt system med to skattegrunnlag der forskjellene i skattesatsene er såpass store, er at selskapene vil forsøke å tilpasse seg regelverket slik at samlet skattebelastning blir lavest mulig. Dette innebærer at de vil forsøke å føre inntekter i det alminnelige skattegrunnlaget til 28 %, mens kostnader i størst mulig grad vil føres i sokkelgrunnlaget på 78 %. For inntekter og utgifter som har tilknytning til både den landbaserte virksomheten og sokkelvirksomheten reiser det seg dermed spørsmål om hvordan fordelingen av disse postene skal skje, slik tilfellet er for de finansielle postene.

Reglene om fradrag for finansielle kostnader har som nevnt blitt endret flere ganger opp gjennom årene. Det overordnede ønsket er å få til en fordeling som i størst mulig grad baserer seg på de reelle tap som er oppstått i henholdsvis land- og sokkeldistriktet. Det ideelle ville som sagt vært en direkte tilordningsmetode der hver enkel fradragspost ble vurdert for

---

<sup>124</sup> Tale av Ola Borten Moe, ONS-konferansen 2012.

seg, for så å bli henført til det distrikt, sokkel eller land, der tapet er oppstått, men dette er vanskelig å få til i praksis.

Hensynet til et mest mulig presist regelverk må avveies mot hensynet til et praktikabelt regelverk både for ligningsmyndighetene og skattyterne. Gjeldende fordelingsregel vil ikke alltid gi et fullstendig samsvar med de underliggende økonomiske realiteter, men fordelingsregelen er til gjengjeld ressurs sparende og praktisk anvendelig.

Et alternativ til fordelingsregelen er å holde de finansielle kostnadene utenfor særskattegrunnlaget. Dette er også vært vurdert flere ganger, blant annet i NOU 2000: 18. Tapet som ville oppstå hos selskapene på grunn av økt skatt kunne da motvirkes gjennom andre lempningstiltak som ikke ville føre til de samme vridningseffektene som en fordelingsregel kan føre til. Slike forslag har imidlertid ikke blitt realisert på grunn av hensynet til skatteavtaler med andre land.

Den nåværende fordelingsregelen ser ut til å gi en fordeling som kan være akseptabel både for selskaper og ligningsmyndigheter. Som nevnt kan det oppstå enkelte urimeligheter ved at fradragsregelen er generell, og gjelder uavhengig av om selskapene driver landvirksomhet ved siden av sokkelvirksomheten eller ikke. Fordelingsregelen vil likevel føre til at deler av finanskostnadene vil kunne bli overført til landdistriktet, noe som innebærer at noen selskaper etter gjeldende regler vil få fordelt en andel av finanskostnadene til et distrikt som i deres selskapsstruktur ikke eksisterer.

Denne konsekvensen av regelen er blitt avveid mot hensynet til et praktikabelt regelverk. Myndighetene har funnet det nødvendig å ha en noe firkantet regel for praktiske formål. Fordelingsregelen kan således ses på som et av “konsesjonsvilkårene” blant mange andre vilkår, som selskapene forplikter å innrette seg etter dersom de ønsker å ta del i utvinningen av petroleum på norsk sokkel.





## 5 Litteraturliste

### Litteratur

- Bedrift Selskap og skatt*. Redigert av Frederik Zimmer ... [et al.]. 5. utg. Oslo, 2010
- Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende*. 30. utg. Oslo, 2007
- Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende*. 35. utg. Oslo, 2012
- Fakta 2012 Norsk petroleumsvirksomhet*. Redigert av Jon Ødegård Hansen. Oslo, Olje- og energidepartementet og Oljedirektoratet, 2012.
- Gjems-Onstad, Ole. *Norsk bedriftsskatterett*. 6. utg. Oslo 2003
- Norsk internasjonal skatterett*. Henning Naas ... [et al.]. Oslo, 2011
- Ruud, Ulfstein og Geir Ulfstein *Innføring i folkerett*. 3. utg. Oslo, 2006
- Syversen, Jan. *Skatt på petroleumsutvinning*. Oslo, 1991
- Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 6. utg. Oslo, 2009

### Lovgivning

- |      |  |
|------|--|
| 1965 | Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster av 11. juni 1965 nr. 3.                               |
| 1975 | Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. (petroleumsskatteloven) av 13. juni 1975 nr. 35. |
| 1988 | Lov om kjøp (kjøpsloven) av 13. mai 1988 nr. 27.   |
| 1993 | Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14.                                       |
| 1996 | Lov om petroleumsvirksomhet (petroleumsloven) av 29. november 1996 nr. 72.                                     |

Kongelig Resolusjon av 31. mai 1963. Norsk Lovtidend 1ste Avdeling 1963, s. 573.

Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2012 (Stortingets skattevedtak).

### **Forskrifter**

Forskrift om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum av 30. april 1993 nr. 316.

Forskrift om skattemessig behandling av leie av flyttbar produksjonsinnretning på kontinentalsokkelen av 18. august 1998 nr. 819.

### **Konvensjoner**

Havrettskonvensjonen	De forente nasjoners havrettskonvensjon, Montego Bay 10. desember 1982.
----------------------	---

Kontinentalsokkelkonvensjonen	FNs konvensjon om kontinentalsokkelen, Geneve 29. april 1958.
-------------------------------	---

### **Forarbeider**

NOU 2000: 18 Skattlegging av petroleumsvirksomhet.

Ot.prp.nr.26 (1974-1975) Om lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v.

Ot. prp. nr. 37 (1979-1980) Om lov om endring i lov av 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v.

Ot. prp. nr 78 (1981-1982) Om lov om endringer i lov av 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. og i lov av 19. juni 1969 nr. 71 om særregler for skattlegging av aksjeselskaper og aksjonærer.

Ot.prp.nr.3 (1986-1987) Om lov om endring i lov av 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v.

Ot.prp.nr.12 (1991-1992) Om lov om endring i lov av 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v.

Ot.prp.nr.12 (1994-1995). Om endringer i lov av 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.

Ot.prp.nr.36 (1997-1998) Endringer i petroleumsbeskatningen.

Ot.prp.nr.1 (1999-2000) Skatte- og avgiftsopplegget 2000 - Lovendringer

Ot.prp.nr.86 (2000-2001) Om lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven).

Ot.prp.nr.1 (2003-2004) Skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer.

Ot.prp.nr.1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer.

Ot.prp.nr.1 (2006-2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 - lovendringer.

St.meld. nr 48 (1989-1990) Retningslinjer for reformer i bedrifts- og kapitalbeskatningen, og konsekvenser for personbeskatningen.

Høringsnotat om finansielle inntekter og utgifter i petroleumsbeskatningen av 20.12.2006.

### **Rettspraksis**

Rt. 1997.1602 (Bodø/Glimt)

Rt. 2001.1444 (Skøyen Næringspark)

Utv. 1981.676

Utv. 1989.304 (Amoco), dom i Oslo Byrett 20.januar 1989.

Utv. 1989.341 (BP Petroleum)

Utv. 2004.685 (Skribona)

Kjennelse fra Klagenemnda for petroleumsskatt 19.04.2001, publisert på [www.ors.no](http://www.ors.no)

Kjennelser fra Klagenemnda for petroleumsskatt 15.11.2004, publisert på [www.ors.no](http://www.ors.no)

### **Skatteavtaler**

Overenskomst mellom Kongeriket Norges regjering og regjeringen i Det forente kongerike Storbritannia og Nord-Irland til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatte-

unndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue av 12. oktober 2000. Trådte i kraft 21. desember 2000.

### **Nettdokument**

The U.S. Commission on Ocean Policy. *Truman Proclamation of September 28, 1945*.  
[www.oceancommission.gov](http://www.oceancommission.gov) [Sisert 18. september. 2012].

Skatteetaten. *Presentasjon av oljeskattekontoret*. Artikkel av 7. april 2011.  
[www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no) [Sisert 10. august 2012].

Finansdepartementet. *Petroleumsbeskatning*. [www.regjeringen.no](http://www.regjeringen.no) [Sisert 6. august 2012].

Skatteetaten. *Lignings-ABC 2012*, 14. august 2012, oppdatert 15. august 2012.  
[www.skattetaten.no](http://www.skattetaten.no)

Oljeskattekontoret. *Ligningskveld 3. desember 2008*.  
[http://www.ors.no/downloads/foredrag/112\\_Nye\\_regler\\_finansielle\\_poster\\_ORs.pdf](http://www.ors.no/downloads/foredrag/112_Nye_regler_finansielle_poster_ORs.pdf)  
[Sisert 19. august 2012].

Torstein Fløystad. *L.13.06.1975 nr. 35 Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.* Norsk Lovkommentar nettversjon. [Sisert 10. august 2012].

Olje- og energidepartementet. *Norwegian oil and gas - prudent resource management*. Tale av Olje- og energiminister Ola Borten Moe på ONS-konferansen i Stavanger 29. august 2012. [www.regjeringen.no](http://www.regjeringen.no)



## **6 Vedlegg: petroleumsskatteloven § 3 d**

*Petroleumsskatteloven § 3 d lyder:*

“Med de begrensninger som følger av denne lov, blir de områder som er nevnt i § 1, å anse som ett distrikt (sokkeldistriktet).

Det gis fradrag for netto finanskostnader påløpt på rentebærende gjeld. I dette inngår summen av rentekostnader og valutatap fratrukket valutagevinster på gjelden. Fradraget settes til andelen av selskapets netto finanskostnader som svarer til 50 prosent av forholdet mellom skattemessig nedskrevet verdi per 31. desember i inntektsåret av formuesobjekter tilordnet sokkeldistriktet og gjennomsnittlig rentebærende gjeld gjennom inntektsåret. Hvis valutagevinster overstiger summen av rentekostnader og valutatap på rentebærende gjeld, skal en tilsvarende andel av netto finansinntekter tas til inntekt.

Ved anvendelsen av foregående ledd skal følgende formuesobjekter tilordnes sokkeldistriktet, når de er anskaffet eller pådratt som ledd i, eller senere tatt i bruk i virksomhet som nevnt i § 5, og per 31. desember i inntektsåret ikke er realisert eller tatt ut av slik virksomhet:

- a) Driftsmiddel som nevnt i § 3 b,
- b) Driftsmiddel som nevnt i skatteloven § 14-40 første ledd a, og kostnader som er påløpt til erverv av slikt driftsmiddel per 31. desember i inntektsåret,
- c) Leiet flyttbar produksjonsinnretning som den skattepliktige leietaker krever behandlet etter de særlige reglene fastsatt i medhold av § 3 i,
- d) Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, jf. skatteloven § 6-25,

e) Annet ervervet immaterielt formuesobjekt enn ervervet forretningsverdi.

Selskapets overskytende netto finanskostnader påløpt på rentebærende gjeld som ikke kommer til fradrag i sokkeldistriktet etter bestemmelsene foran, føres til fradrag i det alminnelige skattestedet (landdistriktet). Overskytende netto finansinntekter tas tilsvarende til inntekt i landdistriktet.

Hvis det etter bestemmelsene foran ikke foreligger formuesobjekter tilordnet sokkeldistriktet, føres selskapets netto finanskostnader påløpt på rentebærende gjeld til fradrag i landdistriktet. Netto finansinntekter tas tilsvarende til inntekt i landdistriktet.

Renteinntekter og andre finansielle inntekter, øvrige valutagevinster og valutatap og finansielle ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde, tas til inntekt eller føres til fradrag i landdistriktet.

Netto finanskostnader som etter annet til sjette ledd skal føres til fradrag i landdistriktet, men som ikke kommer til fradrag i landdistriktet fordi det ikke er inntekt å føre fradraget mot i inntektsåret, kan føres til fradrag i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet. Bestemmelsene i § 3 c første til fjerde ledd gjelder tilsvarende for underskudd som skriver seg fra kostnader som etter denne bestemmelsen er tilordnet sokkeldistriktet. Fradraget etter første punktum i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet gis før fradrag for underskudd etter § 3 c sjette ledd.”

